



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PRODIR
MESTRADO EM DIREITO

**SANÇÕES POLÍTICAS E PROPORCIONALIDADE:
PROTEÇÃO À CONCORRÊNCIA E REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO**

JOSÉ LEITE DOS SANTOS NETO

São Cristóvão-SE
Janeiro de 2019

JOSÉ LEITE DOS SANTOS NETO

**SANÇÕES POLÍTICAS E PROPORCIONALIDADE:
PROTEÇÃO À CONCORRÊNCIA E REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Sergipe (UFS) como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Constitucionalização do Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ubirajara Coelho Neto.

Coorientador: Prof. Dr. Henrique Ribeiro Cardoso.

São Cristóvão-SE

Janeiro de 2019

JOSÉ LEITE DOS SANTOS NETO

**SANÇÕES POLÍTICAS E PROPORCIONALIDADE:
PROTEÇÃO À CONCORRÊNCIA E REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO**

Aprovada em: ____/____/____.

Conceito: _____.

Dissertação apresentada como exigência para exame de defesa no curso de Mestrado em Direito, na área de concentração Constitucionalização do Direito, à seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Ubirajara Coelho Neto (Orientador)

Prof. Dr. Henrique Ribeiro Cardoso (Coorientador)

Prof. Dr. Fernando Gustavo Knoerr (Membro Externo)

Profª. Drª. Karyba Batista Sposato (Membro Suplente)

São Cristóvão-SE

Janeiro de 2019

A Gabriel, por resignificar a palavra amor.

AGRADECIMENTOS

Agradecer é um ato de nobreza não só para com os outros, mas também para consigo mesmo.

Quando você agradece, reconhece suas limitações e valoriza a alteridade.

Sem as pessoas que ora cito, o caminho teria sido mais difícil.

À minha família, pelo apoio incondicional, algo que me foi muito importante.

Aos meus pais, por continuarem a ser meu esteio.

À minha irmã, pela ajuda e dedicação de parte do seu tempo com Gabriel.

Aos meus orientadores, pelas valorosas lições acadêmicas e de vida.

RESUMO

O tema das sanções políticas é comumente discutido nas ciências jurídicas apenas sob o enfoque da proporcionalidade, no sentido da vedação de cobranças mais contundentes por parte do Estado. Sua abordagem gira em torno da aplicação das três súmulas clássicas do STF sobre o tema (70, 323 e 547). Esse trabalho propõe ir além disso e até mesmo verificar as situações em que essa jurisprudência possa ser afastada para que outros valores não fiquem desprotegidos. Para isso inicia com a análise de um conceito aproximado de justiça fiscal e de modelo de Estado que o efetive, o Estado Fiscal. Evolui-se para o estudo do dever fundamental de pagar tributos e, ainda no primeiro capítulo, o método hermenêutico mais adequado ao enfrentamento dessa problemática. Em seguida, dentro da própria proporcionalidade, já consagrada na comunidade científica como a medida de licitude ou não da forma de cobrança, busca-se um novo prisma de análise da matéria, comprovando quando um bem é protegido insuficientemente. Após isso e utilizando o conceito de sanções políticas cunhado pelo STF, demonstra que são possíveis meios indiretos de cobrança e em última medida até mesmo o fechamento de estabelecimento, o que provoca uma superação do conceito clássico de sanções políticas pelos menos em casos excepcionais que especifica. Pelo histórico do tema das sanções políticas e ciente das dificuldades no estabelecimentos de parâmetros hermenêutico suficientemente seguros, o capítulo terceiro passa a estudar os regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança, o alcance da norma contida no art. 146-A da Constituição e a sua regulamentação como o instrumento jurídico mais adequado para se estabelecerem distinções no âmbito normativo das sanções políticas (atos ilícitos por parte do Estado), autorização para o cancelamento de registro de funcionamento de empresas e até mesmo seu fechamento. Para isso sugere-se ao diploma legal um tratamento proporcional e gradativo aos contribuintes em situação de inadimplência e pertencentes a determinados setores econômicos de modo a que as sanções mais rígidas somente alcancem os devedores tidos como contumazes.

Palavras-chaves: Sanções Políticas; Justiça Fiscal; Estado Fiscal; Proporcionalidade; Regimes especiais; Devedor contumaz.

ABSTRACT

The theme of political sanctions is commonly discussed in juridical sciences only within the focus of proportionality, in the sense of precluding more forceful collections by the State. That approach revolves around the application of three classical precedents of the Brazilian Supreme Court regarding the subject (70, 323 and 547). This work proposes to go beyond that and even verify the situations in which these precedents might be set aside so that other values are not left unprotected. With this objective, this thesis initiates with the analyses of an approximated concept of fiscal justice and of the model of State that might accomplish it, the Fiscal State; this work then evolves to the study of the fundamental duty of paying taxes and, still in the first chapter, the hermeneutical method that is best suited to confront this problem. Afterward, in the matter of proportionality itself, which is already established in the scientific community as a way to measure whether a form of collection is lawful or not, this study seeks a new perspective of analysis of the subject, proving when a good is protected insufficiently. Subsequently, using the concept of political sanctions formulated by the Brazilian Supreme Court, this work demonstrates the possibility of indirect means of charging and even, as a last measure, the closing of the establishment, which incites the overcoming of the classic concept of political sanctions, at least in the specified exceptional cases. Considering the history of the theme of political sanctions and aware of the difficulties of establishing hermeneutical parameters sufficiently safe, the third chapter proceeds to study the special regimes of taxation, inspection and collection; the reach of the norm contained in the article 146-A of the Constitution and its regulation as the best suited juridical tool to establish distinctions in the normative scope of political sanctions (illicit actions perpetrated by the State) and the authorization to cancel the license to operate of companies or even to determine their closure. For this purpose, it is suggested that the legal diploma should treat the taxpayers in situation of non-payment and that belong to specific economic sectors in a proportional and gradual way, so that the most severe sanctions may only reach the debtors understood as contumacious.

Keywords: Political Sanctions; Fiscal Justice; Fiscal State; Proportionality; Special Regimes; Contumacious debtors.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO 1 UMA IDEIA DE ESTADO FISCAL E SEUS VETORES HERMENÊUTICOS. 11	
1.1 Uma hermenêutica da justiça fiscal em John Rawls: o equilíbrio reflexivo de interesses conflitantes	11
1.2 O Estado Fiscal: preço da liberdade, dimensão da propriedade e equilíbrio na tributação 18	
1.3 O dever fundamental de pagar tributos como consectário do Estado Fiscal.....	31
1.4 Hermenêutica constitucional e o método tópico-problemático para uma nova abordagem das sanções políticas	41
1.5 Os vetores hermenêuticos para “uma” solução proporcional da problemática	47
CAPÍTULO 2 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E AS SANÇÕES POLÍTICO-TRIBUTÁRIAS	49
2.1 Do histórico e do direito comparado.....	52
2.2 O Devido Processo Legal como fundamento da Proporcionalidade.....	55
2.3 Valores, princípios e a proporcionalidade	59
2.4 Proporcionalidade como vedação de excesso e de proteção deficiente.....	65
2.5 A proporcionalidade à luz de Robert Alexy.....	69
2.6 Sanções político-tributárias na jurisprudência do STF	74
2.6.1 <i>Simples Nacional.....</i>	78
2.6.2 <i>Protesto de CDA.....</i>	79
2.6.3 <i>Inscrição no CADIN.....</i>	79
2.6.4 <i>AC nº 1657 e RE 550769 (O caso American Virginia)</i>	<i>80</i>
2.6.5 <i>ADI nº 3.952 e o questionamento do regime especial de cigarros.....</i>	<i>83</i>
CAPÍTULO 3 ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO: OS REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO, FISCALIZAÇÃO E COBRANÇA E AS SANÇÕES POLÍTICAS	85
3.1 Interseções entre o direito tributário e a economia.....	87
3.2 A Hermenêutica constitucional e suas ferramentas para o problema do art. 146-A da Constituição como norma pendente de regulamentação	91
3.2.1 <i>Da livre concorrência, neutralidade tributária e isonomia e o art. 146 da Constituição ...</i>	<i>94</i>
3.2.2 <i>O art. 146-A consiste em norma declarativa</i>	<i>96</i>
3.2.3 <i>O art. 146-A como norma de competência legislativa</i>	<i>96</i>
3.2.4 <i>Art. 146-A versus §4º do art. 173 (Lei do CADE). Distinções</i>	<i>98</i>
3.2.5 <i>O art.146-A como vetor axiológico</i>	<i>100</i>
3.3 A regulamentação do art. 146-A da Constituição: os regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança.....	102

3.4 Proporcionalidade e razoabilidade na aplicação do art. 146-A	112
3.5 Das conclusões parciais.....	116
CONCLUSÃO	120
REFERÊNCIAS	134
ANEXOS	142

INTRODUÇÃO

Um elemento marcante das sociedades politicamente democráticas é uma disputa mais acentuada e visível em torno de bens escassos¹. No caso da sociedade brasileira, pode-se verificar isso nitidamente quando se analisa o tema da tributação e, mais especificamente, das dimensões qualitativas e quantitativas da carga tributária. O ponto de partida para análise dessa disputa é a discussão sobre o tamanho do Estado Fiscal brasileiro e os consectários que surgem imprescindivelmente na órbita desse tema.

A equalização dessa disputa perpassa necessária e dificultosamente pela conciliação de interesses conflitantes na sociedade. Notadamente, tem-se, de um lado, a propriedade e a liberdade de determinado contribuinte e, de outro, a coletividade representada pelos direitos imediatamente arrecadatórios e mediatamente coletivos, entendidos nesses tantos os direitos negativos ou prestacionais, prescindindo ou não de alguma prestação estatal positiva.

Esclarecido que a disputa entre interesses conflitantes se dá no aspecto macrossocial, pode-se apontar nas discussões em torno do tema dos limites da tributação um exemplo de como esse conflito é reproduzido também no ponto de vista microssocial. Refere-se especificamente ao que se convencionou chamar de sanções político-tributárias ou simplesmente de sanções políticas.

Por elas entende-se como os meios *abusivos* de cobrança direta ou indireta do crédito público. Ao longo do trabalho, verificar-se-á que parte do problema das sanções políticas consiste na sua própria conceituação, uma vez que as disputas acerca desse tema se dão inclusive no âmbito conceitual. Doutrinária e jurisprudencialmente, a ideia de sanções políticas é extraída das súmulas nº 70², 323³ e 547⁴ do STF.

Esse contexto social de disputa de bens escassos, que leva o contribuinte ao interesse de pagar menos tributos e ao Estado Fiscal de tornar a arrecadação mais eficiente, é reverberado também na seara conceitual das sanções políticas. Tanto o é que parte da doutrina tenciona a aplicação ampliada da vedação aos meios de cobrança a qualquer ato de exigência do crédito público diverso do processo de execução fiscal. O escopo desse entendimento demasiado

¹ SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. *The cost of rights*. Harvard University Press.
GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos**: Direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

² Súmula 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

³ É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

⁴ Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

ampliativo consiste em tentar considerar qualquer ato distinto do processo executivo típico⁵ como uma sanção política, logo vedado.

Essa tentativa de parte da doutrina acaba tendo alguma ressonância na jurisprudência. Não raro, alguns tribunais reverberam esse entendimento ampliativo e equivocado da vedação às sanções políticas e impedem o Estado – Fisco – de prestar o serviço público de arrecadação com a eficiência necessária e suficiente para fazer frente às obrigações estatais. O resultado disso acaba sendo uma arrecadação ineficiente e, o que é pior, uma desproteção dos valores protegidos pela extrafiscalidade.

Defende-se, neste trabalho, dentre outras hipóteses, o entendimento de que o conceito ampliativo de sanções políticas não encontra respaldo na jurisprudência do STF. Muito pelo contrário, este Tribunal vem admitindo diversas formas de cobrança do crédito público distintas das do processo de execução fiscal. O que se problematiza no âmbito jurisprudencial, precisamente na Suprema Corte, e se trabalhará nas páginas seguintes é a aplicação da proporcionalidade como elemento decisório central sobre a constitucionalidade ou não das medidas indigitadas de sanção política. Tal questionamento também será enfrentado nas próximas linhas, e, como se verá, a proporcionalidade, mormente na teoria de Robert Alexy, oferece ferramentas para tornar o padrão decisório sobre o tema mais previsível e, por conseguinte, mais seguro.

Nas próximas páginas, também se defenderá que o STF, com suporte na proporcionalidade, adotou o conceito restrito de sanções políticas, e, não obstante isso, ainda remanesce a ausência de um padrão decisório único nesse Tribunal, mormente na aplicação da proporcionalidade e, mais precisamente, no âmbito do tema das sanções político-tributárias. Nesse sentido, identificam-se decisões dessa Corte que, em determinados momentos, permitem ao Poder Público a incursão mais drástica sobre a liberdade e o patrimônio do contribuinte e, em outros momentos, vedam atos de cobrança diferentes dos praticados no processo executivo fiscal.

Esse cenário de ausência de constância jurisprudencial, todavia, adquiriu elemento novo distinto de apenas mais uma decisão em um ou outro sentido. Isso porque, de forma inédita, o STF permitiu ao Fisco cancelar o registro especial de funcionamento de uma fábrica de cigarros por inadimplência tributária contumaz (RE 550.769/RJ e AC 1.657). Essa decisão inédita permite na prática o fechamento da empresa por sua conduta voluntária e planejada de não

⁵ Por meios executivos típicos, entende a doutrina como aqueles atos expropriatórios tendentes ao cumprimento do título executivo e que estão minudentemente regulados pelos artigos 523 a 525 e 824 a 909 do novo Código de Processo Civil.

pagar tributos. Ocorre que uma série de nuances vem a girar em torno desse julgamento, conforme se verá.

A primeira delas é que o STF ressaltou o caráter extrafiscal da maior parte da dívida da empresa. A segunda, desdobramento da primeira, é que essa dívida versava sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados, que, além de ter caráter extrafiscal, visa a proteger a saúde pública, bem constitucional reputado de alta relevância. O terceiro elemento argumentativo destacado por aquela Corte ressaltou as peculiaridades desse setor econômico, no sentido de ele ser concentrado em poucos agentes, bem como a tributação corresponder ao mais elevado fator de custo na composição do preço, ou seja, referiu-se o STF à proteção da concorrência. Essas três características do caso foram decisivas para que a solução dada, conforme já asseverado, fosse inédita no sentido do fechamento da empresa.

Tendo em vista os três elementos decisórios que o STF tomou nos *leading cases* suprarreferidos e sendo os mesmos mantidos, queda-se possível estender sua *ratio decidendi* para outras casuísticas. Basta a reunião destes fatores determinantes, caráter extrafiscal do tributo, sobrelevo do bem jurídico protegido na extrafiscalidade e prejuízo à concorrência causado por conduta voluntária e planejada do Contribuinte. Uma hipótese aqui trabalhada é a de que, sendo bens jurídicos de igual dignidade, haverá superação do *topos* e da argumentação tradicional das sanções políticas, no sentido de serem vedadas incursões mais graves em face dos contribuintes, para se chegar ao *locus* hermenêutico que permita essa incursão mais severa em face desses devedores classificados como contumazes.

Desse modo, pretende-se mostrar que o novo entendimento sobre o tema conferirá maior eficácia aos bens jurídicos tutelados pela norma tributária extrafiscal e, no caso dos devedores contumazes, também pela norma tributária de natureza fiscal, na medida em que esses bens protegem valores que ultrapassam a arrecadação estatal e tutelam, dentre outros, a livre concorrência. Não obstante isso, a decisão final sobre qualquer tema que se lhe apresente dentro desse assunto adotará um forte componente político sobre o tamanho do Estado Fiscal.

Em termos metodológicos, parte-se aqui do conceito de método adotado por Lakatos⁶ como sendo “o conjunto de atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando um caminho a seguir, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”. Averiguando-se o portfólio dos vários métodos científicos que as ciências apresentam, considera-se, ante o

⁶ MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

problema colocado e a operabilidade da ciência jurídica, que o método tópico-problemático é o mais adequado para a apreensão do problema.

Isso porque se busca aplicar a mesma *ratio decidendi* dos julgamentos que envolveram os regimes especiais de fabricação e comercialização de cigarros para os demais casos em que foram envolvidos bens de igual dignidade constitucional e utilizar a proporcionalidade como ferramenta central no processo de construção da argumentação adequada. Sempre partindo da premissa de que a regra da proporcionalidade permite a efetivação desses princípios, utilizar-se-á o direito tributário como instrumento para os fins de proteção de valores constitucionalmente consagrados.

CAPÍTULO 1 UMA IDEIA DE ESTADO FISCAL E SEUS VETORES HERMENÊUTICOS

Partindo-se da premissa de que a disputa por bens escassos é intrínseca às sociedades, é pertinente iniciar com uma ideia, ainda que aproximada, do que vem a ser “justiça fiscal”, já que nela residem os fundamentos para aplicação justa da proporcionalidade na solução das demandas que envolverem a colisão dos vetores hermenêuticos e as ditas sanções políticas na área tributária.

Em busca de um significado próximo de uma ideia de justiça, há em *Ética a Nicômaco*, de Aristóteles, densos escritos sobre “justiça equânime” e “proporcional”⁷, bem como no substancioso trabalho de Hans Kelsen sobre os diversos entendimentos em torno do que ele chamou de “o problema da justiça”, e, por fim, chega-se a John Rawls. Dentro da filosofia política, este autor formulou uma teoria que aproveita os elementos valorativos da sociedade atual (democracia, igualdade, justiça distributiva etc.) e os organiza em uma teoria que dá elementos para uma sociedade que ele reputa ideal do ponto de vista organizativo.

1.1 Uma hermenêutica da justiça fiscal em John Rawls: o equilíbrio reflexivo de interesses conflitantes

No clássico *Uma teoria da justiça*⁸, Rawls fornece elementos mais analíticos para justificar um “conceito” e uma “concepção de justiça”, bem como, no que chama de “parcelas distributivas”, dá fundamento para o tratamento desigual entre pessoas e a existência de políticas públicas tendentes a diminuir as desigualdades sociais e oferecer oportunidades mais equitativas aos cidadãos. Eis o arcabouço filosófico para uma ideia de justiça a ser utilizada na seara fiscal mais à frente.

A tese central de Rawls nesse livro é estabelecer o que ele chama de “dois princípios da justiça”, o princípio da igualdade e o princípio da diferença. Em razão deles, desenvolve uma série de raciocínios, muitos deles metafóricos, que embasam o antecedente (justificação) e o consequente (aplicação) desses dois princípios. Em seguida, em capítulo específico, evolui para o que chama de “parcelas distributivas” e como elas podem ser cunhadas para a realização dos princípios de justiça.

⁷ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Tradução de Leonel Vallandro e Gred Bornheim. v. 2. São Paulo: Nova Cultural, 1991. (Os pensadores).

⁸ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Jussara Simões. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

Para esse autor, há a necessidade de uma série de princípios, dentre os diversos possíveis para um modo de organização social, que ditarão a divisão das vantagens e acordarão como serão apropriadas as parcelas distributivas. Esses vetores são os princípios de justiça social, que são modos de atribuir direitos e deveres nas “instituições básicas” da sociedade e definir como serão apropriados os benefícios e distribuídos os encargos da cooperação social⁹.

Rawls parte do diagnóstico de que as pessoas nascem com posições sociais diferentes, o que repercute nas expectativas (no sentido de possibilidades) de vida. Essas expectativas são reforçadas tanto pelos sistemas políticos como pelas circunstâncias econômicas e sociais. Essas desigualdades (posições sociais diferentes) são profundas e atingem as oportunidades iniciais de vida, não podendo ser justificadas pela ideia de mérito¹⁰.

À luz dessa constatação, o estudioso distingue um conceito de justiça de uma concepção de justiça. O primeiro se refere ao equilíbrio apropriado entre exigências conflitantes, enquanto o segundo corresponde ao conjunto de princípios que identificam o que chama de “considerações relevantes” na determinação do equilíbrio. O papel desses princípios na atribuição de direitos e deveres e na definição da divisão apropriada das vantagens sociais é definidor do conceito de justiça¹¹.

Hábil na formulação de metáforas para esclarecer sua teoria, adepto da teoria contratualista de Locke e Rousseau e autodenominado “kantiano-constutivo”, Rawls toma emprestada a ideia de “estado de natureza” para metaforizar uma “posição original”, segundo a qual seria “o *status quo* apropriado para garantir que os acordos fundamentais sejam equitativos”. Daí a ideia de “justiça como equidade”, já que nessa situação os participantes apenas adotariam princípios racionais e equitativos.

Só que, para serem aceitas pela totalidade da sociedade, essas premissas, ou princípios, devem ser o mais abrangentes possível, a ponto de englobar as mais diversas aspirações e circunstâncias pessoais¹². Para explicar isso, recorre a uma outra metáfora, a saber, “o véu da ignorância”, que seria o desconhecimento, durante a posição inicial, das efetivas posições sociais que os participantes ocuparão após a posição original.

As ideias de “posição original”, “véu da ignorância” e justificação racional nas escolhas, juntas, definem os princípios de justiça como aqueles em que pessoas, movidas pela realização

⁹ RAWLS, p. 5.

¹⁰ Idem, p. 8-9.

¹¹ Idem, p. 12.

¹² Idem, p. 21.

dos seus interesses, aceitariam condições de igualdade diante das contingências naturais ou sociais¹³.

Dados esses pressupostos, Rawls edifica os dois princípios de justiça que, pela sua importância, transcrevem-se:

Primeiro princípio: cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um similar de liberdades para outras pessoas.

Segundo princípio: as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) se possa razoavelmente esperar que se estabeleçam em benefício de todos, como (b) estejam vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos¹⁴.

Esses dois princípios de justiça são a base da teoria desse autor. Com fulcro neles, trabalha uma série de desdobramentos em sua obra clássica: um deles é o que chama de “justiça distributiva”, que se relaciona com outros conceitos também por ele concebidos, como “parcelas distributivas”, “bens primários”, “justiça procedimental pura” e “instituições básicas”.

Tais conceitos dão uma substancial base para uma ideia de justiça fiscal ou, ao menos, para fundamentos filosóficos mais sólidos desse tema. É quando trata do que chama de “parcelas distributivas” que Rawls fornece um arcabouço teórico para enquadrar um tratamento desigual entre desiguais em uma engrenagem social composta por instituições, pessoas e valores os mais diversos (não raro contrapostos e confluentes), tendentes a realizar a ideia de “escolha social”¹⁵.

A ideia de justiça distributiva como desdobramento dos princípios de justiça tem por base as escolhas importantes para a concepção de como as parcelas distributivas serão cunhadas. Essas escolhas têm fundamentos morais, políticos e econômicos¹⁶, bases essas que independem de desejos e necessidades específicas dos membros atuais em um dado tempo histórico¹⁷.

Ele recorre novamente à metáfora da “posição inicial”, reputando-a como construtiva do fundamento filosófico que Kant deu à “vontade geral”, por sua vez concebida por

¹³ RAWLS, p. 23.

¹⁴ Idem, p. 73.

¹⁵ O mais usual seria chamar essa ideia de “bem-estar” social ao invés de “escolha social”, mas Rawls repele esse conceito, pois, segundo ele, tem uma conotação de utilitarismo. É exatamente o utilitarismo puro que ele deseja evitar como fundamento de uma teoria da justiça. Ao fim do livro, admite uma dose de utilitarismo na construção do conceito de justiça, mas desde que não seja esse o substrato do conceito e não dite o processo de escolha do que é justo.

¹⁶ RAWLS, 2006, p. 325.

¹⁷ Idem, p. 327.

Rousseau¹⁸. Nela, o possível conflito intergeracional sobre a alocação de riquezas e uma noção de poupança justa entre as gerações seria dirimido pelos “preceitos de justiça”.

Para Rawls, somente algumas questões de economia política têm relevância para serem trabalhadas em uma teoria da justiça, são elas: a taxa adequada de poupança justa entre uma e outra geração¹⁹, a organização básica da tributação e da propriedade e, por fim, qual seria o mínimo social daquela sociedade²⁰.

No que ele chama de setor de distribuição, confere à tributação e ao regime jurídico da propriedade especial atenção. Ambos os elementos decorreriam dos dois princípios de justiça. O imposto sobre herança e sobre renda com taxas progressivas (quando necessário) e a definição legal dos direitos de propriedade devem assegurar a liberdade igual²¹ em uma democracia de cidadãos-proprietários, bem como o valor equitativo dos direitos estabelecidos por tais instrumentos. Já os impostos – proporcionais – sobre o consumo (ou sobre a renda) devem fornecer a receita para os bens públicos, para o setor de transferências e para a instituição de igualdade equitativa de oportunidades na educação, e assim por diante, de modo a implantarem o segundo princípio²².

Ou seja, em duas fases, a tributação e o regime de propriedade atuariam tratando os desiguais desigualmente, de modo a não permitir o aumento despropositado da desigualdade, bem como, em um segundo momento, dariam as bases de igualação, seja no “mínimo social aceitável”²³ por transferências, seja por meio do fornecimento equitativo de oportunidades.

A satisfação dos princípios de justiça na constituição de um sistema de instituição imprescinde de forma cabal da definição de uma taxa de poupança adequada e do ajustamento de um critério para o mínimo social. Ou seja, elevação das expectativas dos menos favorecidos

¹⁸ RAWLS, 2006, p. 328.

¹⁹ Rawls levanta o problema de como garantir que uma geração não prejudique a outra. Ele dá como resposta, novamente, o véu da ignorância, pois com ele os situantes da posição original não sabem a que geração pertencerão, bem como invoca o fato de que uma geração sempre visará a melhorar a vida de seus descendentes diretos. Para isso, concebeu a ideia de poupança justa, que, simplificada, consiste em a riqueza produzida por uma geração ser parte vertida para ela própria, para melhoria de sua qualidade de vida, e parte poupada para uma futura geração, que deverá fazer o mesmo para as subsequentes.

²⁰ Idem, p. 330.

²¹ Nesse ponto, adverte-se que os norte-americanos têm uma noção muito abrangente do direito à liberdade. Como liberdade igual não seria apenas a não obstrução por parte do Estado a fazer ou deixar de fazer algo previsto em lei, mas abrangente direito às oportunidades, afinal de contas, quem não tem possibilidade de acesso a determinado bem ou utilidade não tem liberdade de escolha. Como exemplo disso, pode-se citar decisão da Suprema Corte que falou que financiamento privado de campanha é consectário da liberdade de expressão. Foi isso que decidiu esse Tribunal ao julgar o caso *Citizens United v. Federal Election Commission Case*, retirando a limitação às doações eleitorais por parte de lei editada após o caso “Watergate”. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-25/eleicoes-eua-podem-afetar-financiamento-campanha>>. Acesso em: 09 jul. 2017.

²² RAWLS, 2006, p. 348.

²³ Ele levanta também o problema de se saber qual o mínimo social aceitável, se decorre da média das riquezas de um país ou se decorre dos costumes.

por meio de transferências e benefícios propiciados por bens públicos essenciais, de forma a se compatibilizar com as expectativas de liberdades iguais²⁴. A distribuição por meio dessa estrutura básica resultará em justiça (ou pelo menos ausência de injustiça), pelo menos no que ele entende por justiça procedimental pura.

Espera-se ter trazido com razoável clareza os principais pontos de *Uma Teoria da Justiça*, ao menos no que repercute o propósito deste trabalho, que é definir/delinear uma ideia de justiça fiscal que lance novos olhares sobre a problemática das sanções políticas. Como se nota da obra de Rawls, a despeito de ter um pouco mais de 50 anos, há uma tendência a se tornar um grande clássico da filosofia, na visão de Frank Lovett²⁵.

Isso porque Rawls especificou filosoficamente as razões, os fundamentos e as finalidades de um tratamento desigual entre cidadãos, compreendendo nisso o tratamento tributário diferente também. Ou seja, se sua teoria aponta para a construção de um funcionamento social justo, ela abarca um funcionamento tributário também justo.

Essa teoria não é imune a críticas, como nada em ciência e muito menos em filosofia. Por exemplo, Roberto Gargarella²⁶ aponta algumas críticas feitas por Ronald Dworkin, Amartya Sen e Gerald Cohen sobre alguns aspectos da Teoria da Justiça de Rawls, mormente sobre a justificação da desigualdade no segundo princípio de justiça e sobre o fator sorte na distribuição de “bens primários”. Mas isso não retira a importância da obra, uma vez que, em sua completude, busca dar uma resposta sistemática para um funcionamento minimamente justo da sociedade.

No desenvolvimento do presente tema, entretanto, constata-se uma extrema exiguidade de teorias filosóficas sobre a justiça fiscal, o que, ao fim e ao cabo, é o que vem a justificar a aplicação da proporcionalidade em matéria tributária. É possível, porém, colher elementos sobre uma ideia de justiça em Aristóteles, Hans Kelsen e John Rawls, e, no primeiro e terceiro autores, o significado ou conceito de justiça perpassa por, *a priori*, uma ideia de tratamento igual entre pessoas e, *a posteriori*, de acordo com algumas regras de justificação²⁷, um tratamento desigual entre desiguais.

²⁴ RAWLS, 2006, p. 377.

²⁵ LOVETT, Frank. **Uma teoria da justiça, de John Rawls**: guia de leitura. Tradução de Vinicius Figueira. Porto Alegre: Penso, 2013.

²⁶ GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls**: um breve manual de filosofia política. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

²⁷ Aristóteles fala em proporcionalidade de acordo com o “mérito”.

Partindo-se dessas teorias, pode-se acrescentar o elemento fiscal à ideia de justiça. Sob uma perspectiva bibliográfica, não existe fartura teórica sobre as especificidades do tema²⁸. A grande maioria dos trabalhos já parte do pressuposto de que justiça fiscal consiste basicamente em tratamento tributário mais gravoso a quem detém maior riqueza e menos gravoso a quem não a detém. Ou trata a proporcionalidade na ideia clássica de vedação aos excessos de tributação.

Mas é em Rawls que se encontra um arranjo teórico sobre o qual é possível edificar uma ideia mais precisa de justiça fiscal. Sua teoria não passou imune a críticas, é verdade, sendo necessária a filtragem de alguns de seus aspectos. Como exemplo, há um subdimensionamento da capacidade de distorção que a desigualdade promove, principalmente em países em que ela já é muito acentuada, como é o caso do Brasil. O que se deve levar em conta quanto a essas críticas, todavia, é que se tratou de uma obra escrita por um norte-americano nas décadas de 50 e 60, ou seja, em uma sociedade pouco desigual e em boa medida satisfeita sob o aspecto do que ele chamou de “bens primários”.

Como todo clássico, no entanto, a obra de Rawls fornece instrumentos para a construção de saídas teóricas as mais diversas; intenta-se, neste trabalho, fazer isso para o debate de uma ideia de justiça fiscal. Aqui se parte de um dos seus conceitos de justiça, qual seja, “equilíbrio apropriado entre exigências conflitantes”. Logo, quais seriam as exigências conflitantes numa justiça fiscal? E mais: no que consistiria esse equilíbrio apropriado dessas exigências?

Ao falar da importância de Rawls para o tema, Liam Murphy e Thomas Nagel atribuem ao autor o despertar de discussões acadêmicas sobre justiça socioeconômica e como esses ajustes organizativos constituem algo básico na sociedade. Até porque numa economia capitalista os impostos não são uma singela forma de pagamentos pelos serviços públicos, são

²⁸ Muitos escritos sobre justiça fiscal são feitos por economistas e não propriamente por juristas. A exemplo de Adam Smith, H. M. Goves (*Tax Philosophers*) e J. M. Keynes. Todos citados por Klaus Tipke (TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre, S. A. Fabris, 2012). Este autor atribui ao empenho de economistas sobre o tema de “justiça tributária” o desinteresse de juristas e filósofos sobre isso (Idem, p. 12). No que concerne a Adam Smith, este, desde 1776, quando lançou *Uma Investigação sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*, concebeu quatro princípios para justiça tributária. O primeiro, a que ele chamou de qualidade, consiste em o “imposto” dever respeitar a medida das capacidades dos súditos. O segundo é a certeza, definida por ele como ausência de arbitrariedade no mesmo. O terceiro princípio tributário é a conveniência de pagamento; de definição fluida, esse conceito indica que a cobrança deve ser conveniente com a época das bases econômicas do mesmo. Por exemplo, um imposto sobre produção rural tem de coincidir com a época da safra. Por fim, o último princípio, o da economia da cobrança, segundo o qual a cobrança do imposto não pode ser mais cara do que a receita por ele fornecida (Cf.: SMITH, Adam. **Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações**. Tradução de Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999).

os instrumentos mais importantes do sistema político para concretizar determinadas concepções de justiça econômica ou distributiva²⁹.

Partindo-se da sociedade imaginada por Rawls, de cidadãos-proprietários, aqui contribuintes, com “direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais”, deve-se garantir a eles a igualdade na distribuição da carga tributária e o respeito à sua capacidade contributiva. Acrescente-se a esses elementos de igualdade tributária um princípio-chave do sistema, qual seja, o da vedação ao confisco (direito de propriedade).

De outra banda, o Estado deve, ao organizar o sistema tributário, buscar as mais adequadas bases econômicas – exercitando uma “concepção de justiça” (nas palavras de Rawls), pois estaria a eleger as condições relevantes mais justas – com o fim de angariar o financiamento das “instituições básicas”. Estas, por sua vez, seriam as responsáveis pela prestação dos “bens primários”, pela implementação do “mínimo social” e pela igualdade “equitativa de oportunidades na educação”.

Ou seja, a justiça fiscal seria o equilíbrio apropriado entre essas duas exigências conflitantes. De um lado, o direito à igualdade, ao não confisco (propriedade) e o respeito à capacidade contributiva e, do outro, a necessidade de o Estado efetivar o segundo princípio de justiça, i.e., o “princípio da diferença”, por meio de “parcelas distributivas”, de modo a aproximar cidadãos em posições sociais diferentes.

Decerto que nesse equilíbrio reside o cerne do debate nas democracias contemporâneas. Não passando ele de uma ideia aproximada do que a sociedade entende por seus propósitos ou, ainda que os objetivos dos mais diversos grupos em seu seio sejam divergentes, a justiça fiscal consistirá em um financiamento estatal não abusivo, mas que seja suficiente para um “sentimento” de bem-estar mínimo.

Enfim, ir além da fluidez dos conceitos aqui tratados é exigir uma resposta estática para uma pergunta dinâmica, algo que nem os autores clássicos acima tratados ousaram fazer. Porém, é possível encontrar conexão entre a ideia de justiça como equilíbrio, defendida em Rawls, e a proporcionalidade consagrada jurisprudencialmente como elemento de concretude a essa ideia de justiça.

Constata-se que um conceito ou mesmo uma ideia de justiça fiscal é de difícil cunhagem. Isso porque a maioria dos autores que dela tratam convergem em suas linhas mestras, a saber, igualdade na distribuição da carga tributária, respeito à propriedade com o “não confisco”, capacidade contributiva como realização da proporcionalidade. Mas discordam quando chegam

²⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade** - Os impostos e a justiça. p. 6.

aos detalhes, por exemplo quanto à carga tributária máxima ou até mesmo ótima (vide a discussão sobre a sustentação científica da “Curva de Laffer”), quanto à extensão das isenções etc.

1.2 O Estado Fiscal: preço da liberdade, dimensão da propriedade e equilíbrio na tributação

Como já anunciado, neste primeiro capítulo busca-se tratar de uma ideia de justiça fiscal que seja mais adequada às exigências atuais de reanálise, não necessariamente superação, do que se entende vedação às sanções político-tributárias. Dentro dessa ideia de justiça fiscal, há de necessariamente passar por um modelo de Estado garantidor desse conceito e concepção de justiça, na forma do que já foi abordado, ou seja, o Estado Fiscal como realizador dos valores sociais que servem de guia dessa noção de justiça, mormente a solidariedade, e dos demais vetores hermenêuticos importantes para tal.

Isso porque, por trás de qualquer solução que se encontra para a problemática de justiça fiscal, está uma questão maior. Qual o tipo de estado (e de sociedade) que se almeja? Por trás de um estado que é garantidor das liberdades e propriedades e, ao mesmo tempo, também é prestador de direitos sociais, existe a categoria do Estado Fiscal. Desde já se adverte que estado fiscal não é sinônimo das categorias de estados liberal ou social, mas uma conformação histórica e financista do modo pelo qual o estado se financia.

Classicamente, o estado é concebido como uma categoria histórica em uma sociedade organizada politicamente. Como exemplos desta, tem-se o feudo, a tribo, o clã e até mesmo a família. Mas o estado, sem dúvida, é o seu exemplo mais evoluído do ponto de vista da complexidade. Diz-se classicamente que os “elementos” do estado são a junção de povo, território e poder³⁰, sendo que, dentro de cada um desses elementos, existem nuances relevantes.

Com povo, por exemplo, pode-se entender um conjunto de habitantes, uma etnia ou modernamente os cidadãos. Como poder, pode-se compreender a possibilidade de exercício “legítimo” da força, sendo que, modernamente, ele é único, soberano e centralizado, não mais sendo exercido pela igreja, pelas corporações de ofício ou pelos senhores feudais.

Para Mário de Abreu Soares, em termos sociológicos, a fragmentação política da sociedade no feudalismo acarretava tensionamentos contínuos, o que dificultava a centralização do poder. Isso só se deu com as primeiras monarquias nacionais, quando se inseriu na Ciência

³⁰ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do Estado**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

Política o conceito de *Stato*, concebido por Maquiavel³¹. Em termos antropológicos, o Estado adveio de forma autônoma nos mais diversos lugares e em épocas diferentes, de diversas maneiras: para conquista no estrangeiro, para progresso econômico de uma determinada região ou pela junção das duas coisas. Mas ainda há casos em que o surgimento do Estado resultou da junção de fatores territoriais e consanguíneos³².

Ocorre que, conforme asseverado acima, o fenômeno estatal é uma categoria histórica. Isso quer dizer que sofreu influxos de diversos fatores culturais, econômicos, antropológicos, dentre outros, por exemplo a quebra do monopólio cultural da Igreja e a massificação da imprensa. Isso facilitou a disseminação de importantes obras e autores que, em processo simbiótico, serviram tanto como substrato ideológico nos embates políticos e até mesmo bélicos da formação do estado moderno, como também para justificativa dos elementos que vieram a compor esse conceito analítico de estado na modernidade.

Dentre os autores decisivos para tal e contemporâneos a esses acontecimentos históricos tem-se Maquiavel, Jean Bodin, Thomas Hobbes, John Locke, Montesquieu e Rousseau. Cada um contribuiu com parte do conceito de estado, suas atribuições, modo de funcionamento, justificação política de sua existência, enfim, elementos que, quando agregados, tem-se um conceito analítico de estado moderno.

Maquiavel colaborou com a introdução das razões de *Stato*, ainda que seja conferida utilização meramente instrumental a essas razões³³. Jean Bodin, com a introdução de uma ideia de soberania, como a insubmissão do poder do rei a qualquer outro poder dentro do território de um estado. Hobbes, com a justificação de uma centralidade do direito positivo, ressalte-se, e do poder de um estado nas mãos do soberano³⁴. Locke, com o refinamento da teoria contratualista de Hobbes, introduz a noção de cidadania, representatividade e respeito às minorias, propriedade ilimitada como direito pré-estatal³⁵. Já Montesquieu traz um aprimoramento, dessa feita moderno, da teoria de divisão dos poderes concebida por

³¹ SOARES, Mário de Abreu. **Teoria do Estado**. Novos Paradigmas em face da Globalização. 4. ed. São Paulo: Atlas. p. 74.

³² Krader, **La formación del Estado**. Barcelona: Labor, p.26 e ss. *apud* SOARES, Mário de Abreu. **Teoria do Estado**. Novos Paradigmas em face da Globalização. 4. ed. São Paulo: Atlas. p. 74.

³³ MACHIAVELLI, Nicoló. **O Príncipe**. LCC Publicações Eletrônicas.

³⁴ HOBBS, Thomas. **Leviathan**. Reprinted From the Edition of 1651. With an Essay by the Late. W. G. Pogson Smith. Oxford: At The Clarendon Press.

³⁵ LOCKE, John. **The Works of John Locke**. A New Edition, Corrected. In Ten Volumes. Vol. V. London: Printed for Thomas Tegg; W. Sharpe and Son; G. Offor; G. and J. Robinson; J. Evans and Co.: Also R. Griffin and Co. Glasgow; and J. Gunning. Dublin, 1823.

Aristóteles³⁶. E, por fim, Rousseau, com seu conceito de vontade geral e supremacia do parlamento³⁷.

Ao Estado Moderno se seguiu o Estado Contemporâneo. Esta categoria não é assaz segura nas ciências sociais. Não se pode dizer que este é um tipo de estado completamente distinto daquele. Mas apenas que se lhe agregam mais alguns elementos que derivam do processo de maior complexidade que a própria sociedade contemporânea adquire.

Luís Fernando Sgarbossa³⁸ aponta como características dos Estados Moderno e Contemporâneo: (1) politicidade, soberania e monopólio da violência física legítima; (2) caráter laico ou secular do poder estatal; (3) elemento humano plurinacional (heterogêneo) e demografia elevada; (4) sedentarização e territorialidade extensa; (5) juridicidade³⁹; (6) poder institucionalizado, uma vez que é exercido por instituições e órgãos; (7) administração pública burocratizada; (8) personificado juridicamente ou subjetivado, no sentido que não mais se personificando na figura do governante; (9) complexo; (10) democrático e liberal, no sentido de que baseia sua representação de forma democrática [ao menos formalmente], por meio de eleições livres e periódicas e por garantias constitucionais pertencentes a um núcleo de rigidez.

O mais visível desses elementos é que o Estado Contemporâneo passa a deter mais elementos de justificação política. Agora não somente a garantia da propriedade, da liberdade e do respeito à representação das minorias, mas também as obrigações prestacionais, o que se convencionou chamar de Estado Social, e um refinamento e aperfeiçoamento da ideia de democracia e igualdade – ambas não mais formais, mas também materiais.

Sobre a justificação política da sociedade, em sua obra *A ideia de justiça*⁴⁰, Amartya Sen faz um apanhado das teorias da filosofia política que tratam da questão dos arranjos societários mais justos. Ele põe, de um lado, o que chamou teorias do “institucionalismo” e, do outro, teorias do “comparativismo”. As primeiras se preocupariam com um funcionamento mais justo das instituições que formam a sociedade, buscando para isso um fundamento transcendental, no caso, o “contrato social”, tal como fizeram Thomas Hobbes, John Locke e, mais recentemente, as bases contratualistas de Immanuel Kant e John Rawls⁴¹.

³⁶ MONTESQUIEU. *The Spirit of Laws*. Tradução de Thomas Nugent. Kitchener: Batoche Books, 2001

³⁷ ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. Tradução: Rolando Roque da Silva. Edição eletrônica: Ed. Ridendo Castigat Mores. Disponível em: <www.jahr.org>.

³⁸ SGARBOSSA, Luís Fernando; IENSUE, Geziela (Orgs.). **Estudos em Teoria do Estado e Constituição: desafios e perspectivas**. 1. ed. Campo Grande: Instituto Brasileiro de Pesquisa Jurídica, 2018.

³⁹ Para Soares, o aspecto adicional da juridicidade é de grande importância, pois é conexo à noção de legitimação legal-racional de que fala Max Weber associado ao Positivismo Jurídico, na visão de Norberto Bobbio.

⁴⁰ SEN, 2011.

⁴¹ Idem, p. 37.

Quanto aos “comparativistas”, imputam-lhes abordagens endereçadas às realizações sociais (resultantes de instituições reais, comportamentos reais e outras influências). Essas teorias giram em torno de buscar comparar as exigências de justiça das diversas sociedades que existiam ou poderiam existir, não recorrendo à ideia transcendental como a do “contrato social” para a concepção de sociedades “perfeitamente justas”. Pelo contrário, sempre buscaram a remoção de injustiças evidentes no mundo em que viviam. Como exemplos de pensadores dessa corrente, podem ser citados Karl Marx, John Stuart Mill, Adam Smith etc.

A ideia comum de estado dentro da teoria contratualista passa necessariamente pela assegurar de direito, seja de defesa em face do Estado nacional ou estrangeiro, mas também em face de atos de particulares. Essa noção do Estado como assegurado de direitos em face de atos de terceiros é fulcral para o entendimento e a solução do problema central das sanções político-tributárias. Nisso se insere, como elemento de complexidade, a equalização dos conflitos de interesses entre propriedade/liberdade do contribuinte *versus* liberdade e propriedade dos agentes econômicos ou contribuintes concorrentes no mercado. É o Estado Fiscal o modelo de Estado que melhor financia a própria defesa desses direitos.

Tanto enquanto categoria como enquanto fundamento do Estado Moderno, o conceito de Estado Fiscal serve para descortinar o sentido dos vetores axiológicos nas soluções de problemas que envolvem contribuintes, de um lado e do outro o Estado representando a coletividade. Como se verá, o Estado Fiscal consiste numa classificação histórico-evolutiva do modo como esse próprio estado se financia e se relaciona com a propriedade e liberdade dos seus súditos/cidadãos/contribuintes.

Isso é importante, pois, como garantidor exclusivo de direitos e detentor único do poder soberano, a liberdade e a propriedade se conformarão segundo essa visão de Estado. O conteúdo desses dois direitos irá variar tanto quanto se mudam a forma de financiamento do Estado e, principalmente, a forma com que ele se relaciona com a liberdade e o patrimônio de seus cidadãos. A ideia central é o axioma de que não existe direito absoluto.

Em obra de perfil histórico, o Ricardo Lobo Torres⁴², fez percuciente levantamento das modificações das características do Estado Moderno, que vão desde o Estado Patrimonial, passando pelos Estado de Polícia até desaguar no Estado Fiscal, responsável pela feição financeira do Estado Moderno. Há também referência ao Estado Socialista, mas, assemelhando-

⁴² LOBO TORRES, Ricardo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e o Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

se ao Estado Patrimonial, nele os tributos também têm papel secundário, uma vez que a maior parte de sua receita é patrimonial.

Esclarece-se, ainda, que a evolução desses três modelos históricos de financiamento do Estado e a relação dele com a liberdade não se deram de forma uniforme nem ao longo do tempo e nem dentro dos próprios Estados Nacionais. Como exemplo, países como Alemanha (ou reinos a ela hoje correspondentes) ou Áustria transitaram de um Estado Patrimonial para um Estado Fiscal sem adquirirem muitas características de um Estado de Polícia. Ou ainda a França, que teve uma passagem muito brusca de um Estado de Polícia para um Estado Fiscal, por conta da Revolução Francesa.

Estudando-se cada um desses modelos tem-se primeiramente o Estado Patrimonial (Séc. XVI e XVII), responsável pela feição financeira dos primeiros Estados Absolutistas. Na visão do Prof. Lobo Torres, nesse tipo de Estado iniciaram-se uma elaboração orçamentária, a racionalização da cunhagem de moeda, o desenvolvimento da contabilidade pública e a burocracia fazendária.

A explicação macro de “contratualismo social” se transpõe para o microambiente do “contratualismo fiscal”. Com isso, numa sociedade ainda estamental (igreja e nobreza), a liberdade já se expressa como limitação do poder do Rei, com a finalidade tributária vindo antes da finalidade política. O soberano tinha a necessidade do consentimento dos súditos (clero e nobreza) para a imposição fiscal, isso porque os próprios estamentos colocaram essa condição para que o monarca concentrasse esse poder em suas mãos. Estava assim delimitado o poder fiscal, que se não confundia, nessa época, com o poder legislativo⁴³.

O mais importante, todavia, reside na relação entre poder fiscal e liberdade. Nasce aí a ideia de que “o tributo é o preço pago pela liberdade, eis que o indivíduo se distancia do Estado na medida em que a prestação fiscal substitui os deveres pessoais e alivia as proibições jurídicas”⁴⁴. O exemplo citado pelo autor é o pagamento de tributo para a liberação para o comércio. Malgrado isso, no patrimonialismo o tributo como preço de liberdade se adstringe a praticamente obrigações militares e prestações de guerra, não chegando a edificar uma dimensão verdadeiramente libertadora⁴⁵.

Ao Estado Patrimonial sucedeu-se o Estado de Polícia, ainda Absolutista. Era um estado “modernizador, intervencionista, centralizador, paternalista, garantidor da ordem e da segurança, da administração do bem-estar, da felicidade dos súditos e do estado”. Na política

⁴³ LOBO TORRES, 1991, p. 20.

⁴⁴ Idem, p. 37.

⁴⁵ Idem, p. 38.

vigia o despotismo esclarecido, iluminista, e na economia, o mercantilismo. Na estrutura social são promovidas as últimas lutas contra o poder da igreja e da nobreza⁴⁶. Nesse aspecto, o Estado se burocratiza⁴⁷.

Na visão de Lobo Torres, porém, “as garantias da liberdade se enfraquecem, consequentemente. O rei já não obtém tributos através dos pedidos dirigidos às cortes, senão que o impõe em decorrência da ‘Razão de Estado’”⁴⁸. Isso se dá por conta da mudança do elemento central da justificação do jusnaturalismo, passando de Deus para a Razão Humana.

Para esse autor, há mudança também no conceito de justiça fiscal, porque o tributo deixa de ser ocasional, por necessidades públicas esporádicas, e passa a deter finalidades extrafiscais, podendo ser exigido por “razão de estado” na utilização em atividades produtivas. Complementa que o tesouro público passa a financiar o desenvolvimento de empresas e, não raro, a proceder à intervenção na economia, com injeção de recursos em monopólios e na fabricação de produtos como pólvora, armas, tecidos etc.⁴⁹

Quanto ao mais importante para os fins deste capítulo, outrossim, no Estado de Polícia, a relação entre o tributo e a liberdade é modificada, não mais sendo o tributo o preço da liberdade. Ao contrário do Estado Patrimonial, em que o imposto liberava o homem apenas da obrigação militar, mas lhe oprimia a liberdade pela proscrição da riqueza e da usura, no Estado de Polícia, por sua vez, o tributo passa a ser o garantidor da riqueza, da felicidade, da liberdade de trabalho e do incentivo ao lucro no comércio e no câmbio⁵⁰. O imposto passa da forma de opressão da liberdade a preço da liberdade, antecipando algumas conquistas que serão aprofundadas e complementadas no Estado de Direito⁵¹.

Por fim, chega-se ao Estado Fiscal, aquele que financeiramente não mais sobrevive de receitas patrimoniais, ou seja, advindas da exploração do seu próprio patrimônio, mas, sim, é sustentado por tributos de terceiros (contribuintes) e por empréstimos autorizados pelo Poder Legislativo. Diferencia-se, nessa etapa, a fazenda pública da fazenda do príncipe⁵², distingue-

⁴⁶ LOBO TORRES, 1991, p. 53.

⁴⁷ O autor fala dos primeiros mecanismos da burocracia fiscal, como impostos territoriais, perda do crédito público pelo não pagamento dos empréstimos contratados (uma espécie de CADIN), corrupção dos funcionários, injustiça nos privilégios fiscais, isenções do clero e da nobreza, insegurança quanto à prestações do contribuinte.

⁴⁸ LOBO TORRES, 1991, p. 53.

⁴⁹ Idem, p. 53-54.

⁵⁰ Idem, p. 83.

⁵¹ Idem, p. 83.

⁵² A separação ente receita do príncipe e do estado ocorreu na Constituição Portuguesa de 1822 (art. 19 com a obrigação de contribuir com as despesas de estado), art. 224 Fazenda Nacional e 139 Casa Real, art. 124, II. Disponível em: <<https://www.fd.unl.pt/Anexos/Investigacao/7511.pdf>>.

Já a Constituição Brasileira de 1824 fixou anualmente as despesas públicas, repartiu a contribuição direta (art. 15, 10) e separou a Fazenda do Imperador art. 115 da Fazenda Nacional 170. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 14 jan. 2019.

se economia de política e se fortalece a burocracia estatal, de modo a atingir o mais elevado grau de racionalidade.

Doutrinariamente, segundo Luciano Felício Fuck⁵³, a ideia de estado fiscal remota às obras alemãs e austríacas de Lorenz Von Stein (1885)⁵⁴, Rudolf Goldscheid e Joseph Schumpeter (1918)⁵⁵, que estudaram de forma mais acurada as características de um estado financiado precipuamente por impostos. Já em língua portuguesa, as maiores contribuições ficam a cargo de José Casalta Nabais, em sua obra “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”. Nela, ele traça as características mais marcantes do Estado Fiscal como, além dos impostos como principal fonte de custeio, (i) o predomínio da riqueza e do desenvolvimento econômico nos sujeitos privados e não no Estado; (ii) preponderância de tributos não vinculados em relação às demais modalidades tributárias; e (iii) definições mais claras sobre os limites da capacidade de tributar.

Neste ponto do trabalho, atente-se que, quando os autores se referem a impostos, leia-se, tributos não vinculados, têm por base o direito comparado e a divisão tripartite, também adotada no CTN brasileiro⁵⁶. Essa classificação divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Sendo o primeiro a espécie tributária desvinculada de contraprestação estatal e aplicando-se também a mesma lógica para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, pois criadas após a edição do CTN. Essa centralidade dada aos impostos visa viabilizar a prestação pelo Estado de serviços – leia-se direitos – com generalidade, atingindo, assim, a maior parte das pessoas que deles precisam.

Conforme já asseverado, o Estado Fiscal não é um paradigma amplo do ponto de vista histórico, como o são os Estados Liberal e Social. Repita-se, consiste apenas numa categoria histórico-evolutiva na base da qual o Estado se financia, basicamente retirando recursos da propriedade privada do contribuinte⁵⁷. Sendo assim, aquela categoria harmoniza-se tranquilamente com os paradigmas Liberal e Social das sociedades. Um estado pode ser Fiscal-Liberal ou Fiscal-Social, logo, em termos de valores que irradiarão sobre seus institutos jurídicos, não há diferença substancial na relação entre esses paradigmas e o Estado Fiscal⁵⁸.

⁵³ FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 94.

⁵⁴ STEIN, Lorenz Jacob von. *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*. 5. ed. Teil II, Abtheilung I, Leipzig: Brodhhaus, 1885. p. 133-134 *apud* FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 94.

⁵⁵ SCHUMPETER, Joseph. *Die Krise des Steuerstaats, 1918, in Aufsätze zur Soziologie, 1953*. HPE, 2/1970.

⁵⁶ Artigo 3º do Código Tributário Nacional *apud* FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 94

⁵⁷ NABAIS, 2009, p. 192.

⁵⁸ O autor português Casalta Nabais (2009, p. 195) desenvolve uma ideia de que, se a tributação foi muito grande (aumento qualitativo), o estado deixe de ser fiscal e passe por uma mutação qualitativa que acabe com o estado fiscal e passe a ser um estado patrimonial ou proprietário (socialista).

Falou-se acima que uma das características do Estado Fiscal seria a separação entre economia e política. Isso não quer dizer que as escolhas econômicas sejam feitas de forma – até utopicamente – apolíticas, mas que um Estado que sobreviva e dependa da produção de riqueza pelos particulares deverá, como regra, abster-se de interferir na economia. Isso fará com que reste mais liberdade para os Contribuintes, de acordo com a linha de raciocínio aqui construída. Para José Casalta Nabais, o principal papel do Estado Fiscal é subsidiário à econômica, atém-se a regulamentar e complementar o mercado⁵⁹.

No que toca à relação entre Estado Fiscal e liberdade, nesse momento o tributo se consolida como preço da liberdade, uma vez que é ele quem garante o suporte econômico para o gozo por parte dos cidadãos dos benefícios das liberdades econômicas, leia-se liberdade de iniciativa, e, como se verá a seguir, também dos benefícios e da proteção da propriedade privada.

Ao mesmo tempo, ocorreram substanciais mudanças culturais com o Estado Fiscal. A principal delas é que o tributo passa a ser encarado como coisa pública, o que Ricardo Lobo Torres chama de “publicização” do tributo, com sua teoria passando a pertencer à filosofia política, vinculada ao contrato social, e à ética do liberalismo, pois insere-se nesse contexto a valorização da riqueza e do trabalho como elementos de construção da liberdade e da felicidade⁶⁰. Em suma, “as relações entre liberdade e tributo no estado de direito [para esses efeitos Estado Fiscal] são de absoluta essencialidade. Não existe tributo sem liberdade, e a liberdade desaparece quando não a garante o tributo”⁶¹, configurando-se o tributo como uma

⁵⁹ Ainda em suas nas palavras, a separação é a melhor escolha para a realização dos interesses gerais. Um estado que mina a economia está a minar também a sua capacidade financeira. O estado fiscal é um estado separado do econômico, mas um estado é limitado ao domínio econômico. Não significa que seja um estado aeconômico, como já foi qualificado o estado liberal. O estado pode ser dirigente, mas não pode pôr em risco o princípio da subsidiariedade ou supletividade do estado no domino econômico (NABAIS, 2009, p. 199).

⁶⁰ LOBO TORRES, p. 52.

⁶¹ Também no mesmo sentido de demonstrar que o tributo historicamente tem se demonstrado como um preço da libertação econômica, Adam Smith em sua obra *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações* cita que “todo imposto, contudo, é para quem o paga, não um sinal de escravatura, mas de liberdade. Denota que está sujeito ao governo, mas que como tem alguma propriedade, não pode ser propriedade de um senhor” (s. d., p. 536). In: SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Tradução e notas de Luis Cristóvão de Aguiar. Volume II, 3ª Ed. Lisboa: Serviço de Educação Fundação Calouste Gulbenkian. Bem como Montesquieu constata no *Espírito das Leis*: “É regra geral que os impostos podem ser mais pesados em proporção à liberdade do sujeito e que há necessidade de reduzi-los proporcionalmente ao aumento da escravidão. Isso sempre foi e sempre será o caso. É uma regra derivada da natureza que nunca varia. Nós achamos isso em todas as partes - na Inglaterra, na Holanda, e em todos os estados onde a liberdade declina gradualmente, até chegarmos a Turquia. [...] Nos governos moderados há um indenização pelo peso dos impostos, que é a liberdade. Em países despóticos existe um equivalente para a liberdade, que é a leveza dos impostos. Em algumas monarquias da Europa existem províncias particulares natureza muito do seu governo civil estão em uma condição mais florescente do que o resto. Pretende-se que essas províncias não sejam suficientemente tributadas, porque, através da bondade de seu governo, eles podem ser taxados mais alto; daí os ministros parecem constantemente a fim de privá-los desse muito governo, de onde deriva uma bênção difusiva, que ataca até mesmo a vantagem do príncipe” (Tradução livre).

garantia da liberdade⁶². A dimensão libertadora do tributo no Estado Fiscal vai passar a admitir o lucro, os juros e o consumo de bens luxuosos⁶³.

Especificamente na relação entre a liberdade e o Estado, incorporado no poder tributário, existe uma indagação filosófica importante para fins axiológicos, logo também para fins de hermenêutica. Para os autores liberais clássicos, a liberdade seria um direito pré-existente ao Estado, de ocorrência no “estado natural”, tanto isso é verdade que se recorre ao contrato social como explicação metafórica e até mesmo transcendental de um modelo de sociedade.

Com isso, o tributo somente viria a incidir na exata medida em que a liberdade recua. Essa ideia não é muito diferente da que se defende neste trabalho. A nuance aqui colocada é que não necessariamente a liberdade deve ser um direito pré-estatal, para que a norma fiscal “limitadora da liberdade” se coloque como condição de exercício.

A uma porque, por exemplo, nem a vida é um direito absoluto, e a duas porque a liberdade do indivíduo pode colidir com a liberdade de outro indivíduo, conforme se verá no capítulo terceiro deste trabalho. Eis uma questão-chave que se coloca para o problema das sanções políticas, nesse contexto entendidas como as mais contundentes formas de intervenção do poder fiscal. Essa mesma colocação também pode ser feita na relação entre Estado e propriedade, como se verá.

A despeito dessas assertivas, foi no contexto de avanço do Estado Fiscal e recuo da liberdade e vice-versa que surgiu o verdadeiro regime jurídico-tributário moderno. Regras como *no taxation no representation*, que deram vazão à necessidade de lei⁶⁴ aprovada pelos

*It is a general rule that taxes may be heavier in proportion to the liberty of the subject, and that there is a necessity for reducing them in proportion to the increase of slavery. This has always been and always will be the case. It is a rule derived from nature that never varies. We find it in all parts — in England, in Holland, and in every state where liberty gradually declines, till we come to Turkey (...) In moderate governments there is an indemnity for the weight of the taxes, which is liberty. In despotic countries there is an equivalent for liberty, which is the lightness of the taxes. In some monarchies in Europe there are particular provinces very nature of their civil government are in a more flourishing condition than the rest. It is pretended that these provinces are not sufficiently taxed, because through the goodness of their government they are able to be taxed higher; hence the ministers seem constantly to aim at depriving them of this very government, whence a diffusive blessing is derived, which redounds even to the prince's advantage. In: MONTESQUIEU. **The Spirit of Laws**. Tradução de Thomas Nugent. Kitchener: Batoche Books, 2001. p. 238-239.*

⁶² LOBO TORRES, p. 3.

⁶³ Idem.

⁶⁴ Montesquieu (2001, p. 181-182), sobre a importância da participação do legislativo na norma tributária.

“Como o Poder Executivo não tem outra parte no [processo] legislativo do que o privilégio de rejeitar, não pode ter participação nos debates públicos. Não é mesmo necessário que deve propor, porque, como sempre, pode desaprovar as resoluções que devem ser tomadas, pode também rejeitar as decisões sobre essas propostas que foram feitas contra a sua vontade [poder de veto]. Em algumas comunidades antigas, onde debates públicos eram realizados pelo povo em um corpo, era natural que o Poder Executivo propusesse e debatesse em conjunto com as pessoas, caso contrário suas resoluções causariam uma estranha confusão.

representantes do povo para que esse mesmo povo seja tributado, isto é, a ideia de consentimento, e até mesmo do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana invocado na seara tributária.

Desse último deriva a noção de mínimo existencial e, sofrendo influência do direito de propriedade, também o princípio da vedação ao confisco. Sem olvidar de que, “no Estado Fiscal de direito a tributação passa a repousar no princípio da capacidade contributiva e não mais nas necessidades de governo. Esse princípio emanado da ideia de justiça vai se concretizar na regra da progressividade”⁶⁵. Ou ainda, como último desdobramento dos institutos que surgem no bojo do Estado Fiscal, há de se citar a proibição ao confisco⁶⁶.

Ao Poder Executivo era determinado o aumento da receita pública, caso contrário e dando seu consentimento, a liberdade acabaria; porque o [Poder] Legislativo tomaria o ponto mais importante da legislação. Se ao poder legislativo fosse competido resolver os subsídios, não de ano para ano, mas para sempre, correria o risco de perder sua liberdade, porque o Poder Executivo não seria mais dependente; e uma vez que foi possuído de tal direito perpétuo, seria indiferente a sua resolução. O mesmo pode ser dito se chegar a uma resolução que confie, não um comando anual, mas perpétuo das frotas e exércitos para o Poder Executivo” (Tradução livre).

As the executive power has no other part in the legislative than the privilege of rejecting, it can have no share in the public debates. It is not even necessary that it should propose, because as it may always disapprove of the resolutions that shall be taken, it may likewise reject the decisions on those proposals which were made against its will. In some ancient commonwealths, where public debates were carried on by the people in a body, it was natural for the executive power to propose and debate in conjunction with the people, otherwise their resolutions must have been attended with a strange confusion.

Were the executive power to determine the raising of public money, otherwise than by giving its consent, liberty would be at an end; because it would become legislative in the most important point of legislation. If the legislative power was to settle the subsidies, not from year to year, but for ever, it would run the risk of losing its liberty, because the executive power would be no longer dependent; and when once it was possessed of such a perpetual right, it would be a matter of indifference whether it held it of itself or of another. The same may be said if it should come to a resolution of entrusting, not an annual, but a perpetual command of the fleets and armies to the executive power.

⁶⁵ LOBO TORRES. p.81.

⁶⁶ John Locke proclamava a impossibilidade do imposto confiscatório, por ser a preservação da propriedade a finalidade do governo, uma vez que a Natureza e Deus deram a esses homens o direito de usufruir da natureza, de seus recursos e do produto de seu trabalho. Vide:

“É verdade que os governos não podem ser apoiados sem grande encargo, e cabe a cada um que desfruta de sua parte dessa proteção o deve pagar, no que vai além de sua propriedade, sua proporção para a manutenção dessa. Mas ainda assim deve ser com o seu próprio consentimento - ou seja, o consentimento da maioria, dando-lhe quer por eles próprios ou pelos representantes por eles escolhidos; para que alguém possa reivindicar um poder de estabelecer e arrecadar impostos sobre o povo, deve ser por conta de sua própria autoridade, e sem tal consentimento do povo, ele invadiria a lei fundamental da propriedade e subverteria o fim do governo” (Tradução livre).

It is true governments cannot be supported without great charge, and it is fit every one who enjoys his share of the protection should pay out of his estate his proportion for the maintenance of it. But still it must be with his own consent—i.e., the consent of the majority, giving it either by themselves or their representatives chosen by them; for if any one shall claim a power to lay and levy taxes on the people by his own authority, and without such consent of the people, he thereby invades the fundamental law of property, and subverts the end of government. In: LOCKE, John. **The Works of John Locke.** A New Edition, Corrected. In Ten Volumes. Vol. V. London: Printed for Thomas Tegg; W. Sharpe and Son; G. Offor; G. and J. Robinson; J. Evans and Co.: Also R. Griffin and Co. Glasgow; and J. Gunning. Dublin, 1823. p. 166.

Ricardo Lobo Torres sintetiza: “Para o contratualismo, se o sujeito sacrifica parte de sua liberdade (propriedade) para o estado resguardar, este não pode acabar com sua propriedade”.

Vista a evolução de como a liberdade se conforma no Estado Moderno e no Estado Fiscal (um de seus tipos), passa-se agora a analisar o alcance do direito de propriedade nesse contexto. Pois, conforme se colocou acima, o tributo se consolidou como preço da liberdade, já que confere suporte econômico para o gozo dos benefícios “das liberdades” e dos demais direitos, entendida dentre eles a proteção da propriedade privada.

O início de qualquer estudo sobre o real alcance e significado do direito de propriedade reside necessariamente na discussão sobre se ele detém natureza de direito natural, também chamado de direito pré-estatal ou pré-tributário. Inegavelmente, não só o direito, mas a cultura ocidental evoluiu no sentido de que, pelo menos um mínimo de propriedade (mínimo existencial), detém, sim, natureza de direito natural. Até mesmo uma análise mais sumária do “contratualismo social” ou “estado natural” já daria uma resposta um tanto quanto óbvia para a questão.

A problemática da relação entre propriedade e Estado vem à tona quando se amplia o espectro de análise. Isto é, quando se coteja, de um lado, a propriedade que supera o mínimo existencial e, do outro, as necessidades da sociedade personificada no Estado. Nesse contexto ampliado da propriedade, esses interesses conflitantes se transferem para o embate entre “liberalismo vulgar”, de um lado, e, do outro, uma “natureza concessional”⁶⁷ da propriedade. A propriedade acima do mínimo existencial não é direito natural, tanto que a CF proscree o lucro abusivo como infração à ordem econômica, por mais que visões de mundo liberais digam o contrário, o tamanho da propriedade, de um lado, e da carga tributária, do outro, é uma opção (ou valor, como se verá abaixo) político, convencional, logo mutável.

Na visão de Liam Murphy⁶⁸, por liberalismo vulgar compreende-se um conjunto de teorias (libertarismo de direito e libertarismo de merecimento) que, de forma geral, parte da noção de que existe uma liberdade absoluta. Na primeira, libertarismo de direito, atribui-se a cada pessoa um direito moral inalienável à acumulação de bens resultantes de trocas verdadeiramente livres – algo que vai muito além do mínimo existencial. Com isso, toda carga tributária seria ilegítima.

Já no libertarismo de merecimento, versão menos absoluta do que a primeira, o Estado deveria garantir tão somente as operações de mercado e uma carga tributária igual para todos. Nela, o mercado confere às pessoas o que elas merecem, recompensando a produção de suas contribuições e o valor que elas têm para os outros.

⁶⁷ Esse foi o termo utilizado na tradução, mas também entendemos como adequado o termo “concessivo”, uma vez que ambos detêm o mesmo radical etimológico.

⁶⁸ MURPHY; NAGEL, p. 44.

O pressuposto dessa teoria é de que a divisão pré-tributária de bens é justa, ou seja, em seu estado natural, a divisão de bens “primários” é equânime. Não obstante isso, essa teoria se equivoca ao não enfrentar a situação de que não existe mercado sem estado e não existe estado sem tributos. Até mesmo o tipo de mercado que existe depende de decisões políticas a serem tomadas pelos governos. Por exemplo, a existência de bancos, empresas, bolsa de valores, patentes, contratos, judiciário não seria possível sem os tributos que asseguram a existência do Estado para a garantia desses institutos. Desse modo, do ponto de vista lógico, é impossível que as pessoas tenham algum tipo de direito sobre a renda antes da tributação⁶⁹.

A ordem lógica das coisas é primeiro a sociedade como organização política, no caso em questão, por meio do Estado, e depois a propriedade, e não o inverso, como suposto pelo liberalismo. Para que a economia capitalista vingue (ressalte-se, não se fala nem em se desenvolver, mas de um pressuposto de existência mesmo), é necessário o direito criminal, contratual, cambial, empresarial, das coisas (do qual faz parte o direito de propriedade) etc.⁷⁰ Não só isso, para a própria sobrevivência do capitalismo, são *sine quibus non* uma legislação antitruste que garanta condições de competição entre os agentes econômicos (esse é o pressuposto do capítulo terceiro deste trabalho), umas políticas de juros e monetárias para estimular ou retardar o crescimento e controlar a inflação e, por fim, a regulação de diversos setores econômicos. É uma impropriedade dizer que os resultados pré-tributários dependem exclusivamente do mercado, mas na verdade de um mercado regulado de acordo com as “estruturas básicas”, na linguagem de John Rawls⁷¹.

O conflito ou tensão existente entre propriedade e Estado, no contexto do Estado Fiscal, queda um pouco mais complexo. Isso porque agora fica nítido que o Estado, ao mesmo tempo em que garante a propriedade, também depende da livre disponibilidade econômica pelos particulares para que estes possam produzir mais riqueza e, por via de consequência, também garantir as bases econômicas para o financiamento de direitos pelo mesmo Estado.

A ideia de justiça fiscal se sofisticava, pois passa a englobar não somente questões quantitativas e qualitativas da carga tributária, mas as variantes acima referidas que compõem as estruturas básicas da sociedade. Pelo ponto de vista dos indivíduos, a noção de justiça fiscal passa a significar o reconhecimento da sua livre disponibilidade econômica. Para Haller, essa

⁶⁹ Idem, p. 45.

⁷⁰ No mesmo sentido, Nabais (2009, p. 112) diz: “[...] tem também custos públicos não só os direitos sociais, mas os também clássicos direitos e liberdades em relação aos quais tais custos tendem a ficar na sombra ou no esquecimento. Não há direitos gratuitos, todos os direitos se nos apresentam como bens públicos em sentido estrito. [...] A liberdade contratual e a propriedade têm custos comunitários”.

⁷¹ Ontologicamente, essa ideia a respeito do caráter concessional do direito de propriedade alimenta a noção de função social da propriedade como elemento interno ao domínio.

livre disponibilidade econômica é a faculdade mais ampla possível para que o contribuinte decida sobre ela em todos os aspectos de sua vida e que a limitação dessa liberdade de decisão somente se admita quando, do seu exercício sem regulação, acarrete danos para a coletividade ou quando o Estado tenha de tomar salvaguardas, para que se possa conservar e manter essa mesma liberdade de decisão⁷². Esse pensamento é também conhecido como o princípio da subsidiariedade do Estado no domínio econômico.

Vê-se que essa relação do Estado Fiscal com a propriedade oriunda da doutrina tributária tem as mesmas bases valorativas dos dois princípios de justiça de John Rawls. Ressalte-se que não se está aqui a dizer que Rawls, com base nesses princípios, defendia que a propriedade (acima do mínimo existencial) não seria um direito pré-estatal, apesar de a metáfora da “posição inicial” ter algum indicativo disso, mas que a ideia geral de justificação da diferença – acumulação de propriedade – para geração de benefícios para coletividade – receita de impostos – é plenamente compatível com a ideia de livre disponibilidade econômica do Estado Fiscal.

Ademais, o modelo de Estado Fiscal e sua ideia de liberdade como o preço do tributo e a acumulação da propriedade como uma concessão pós-estado consistem numa moldura compatível e até mesmo catalizadora do princípio democrático. Tal ocorre na medida em que, sendo a arrecadação majoritariamente desvinculada de uma atividade estatal, imputar-se-iam à esfera política as decisões de alocação de recursos, mormente na votação das leis orçamentárias. Idealmente, essa ideia também tenderia a melhorar o atendimento das necessidades mais básicas da população, efetivando-se o mínimo existencial.

Nessa linha, o Estado Fiscal e os seus contornos de liberdade e propriedade são os melhores modelos para assegurar a prestação de direitos e a sujeição a deveres fundamentais na atualidade. Isso porque, com a “publicização” do tributo, ficou, segundo Nabais, mais nítido que os direitos implicam custos, seja porque não são dádiva dos desuses e nem tão pouco frutos da natureza, não são autorrealizáveis, como também não podem ser materializados num estado falido ou incapacitado, requerem cooperação social e responsabilidade individual. Por isso ocorre que a melhor abordagem para os direitos seja enxergá-los como liberdades privadas com custos públicos⁷³.

Por fim, no que concerne aos limites do Estado Fiscal, novamente se remete a uma questão de justiça fiscal. Além das limitações clássicas ao poder de tributar, esse Estado tem de se ater a um outro limite, o equilíbrio entre a tributação não ficar aquém das necessidades das

⁷² HALLER, W. *Finanzpolitik*, 2ª ed. Tübingen *apud* NABAIS, 2009.

⁷³ NABAIS, 2009, p. 112.

funções do estado e nem além dos limites da capacidade dos particulares de financiar esse mesmo Estado. Como se verá mais à frente, “o poder de tributar não pode chegar a desmedida do poder de destruir”⁷⁴. Eis uma baliza simples para a aplicação da proporcionalidade ao caso.

Aquém ou além desses marcos, periga esse mesmo Estado perder legitimidade, seja pela corrosão do tecido social, no caso de demasiadas desigualdades, seja pela inviabilização da atividade econômica e pelo sufocamento da produção de riqueza pelos particulares. O tamanho do estado fiscal tem de ser adequado às necessidades da sociedade. No mesmo sentido, Luciano Felício Fuck assevera que o Estado Fiscal é proposto como parâmetro adequado para avaliar o delicado equilíbrio entre a arrecadação de fundos suficientes para a efetivação dos direitos fundamentais e os limites de capacidade contributiva de cada cidadão que coopera com o financiamento estatal⁷⁵.

1.3 O dever fundamental de pagar tributos como consectário do Estado Fiscal

Ao longo deste capítulo, aborda-se uma ideia aproximada de justiça⁷⁶ fiscal, como aquela que busca equilibrar interesses conflitantes no seio de uma sociedade. Notadamente para os fins ora postos, em se tratando do que se convencionou chamar de sanções político-tributárias, há tensionamento entre o direito de propriedade e liberdade dos contribuintes, de um lado, e o financiamento dos direitos coletivos pelo Estado, por outro.

Com isso, trabalhou-se o conteúdo e os limites dos direitos de liberdade “precificado” pelos tributos e do direito de propriedade como algo mais concessivo pelo Estado, do que um direito natural, conquanto a riqueza ultrapasse o mínimo existencial. O conteúdo de ambos os direitos mais importantes para o estudo das sanções político-tributárias foi dimensionado dentro do que se chama Estado Fiscal, que é a feição tributária do Estado Democrático de Direito.

⁷⁴ Ideia recorrente para proscrição de cobranças fiscais desproporcionais.

⁷⁵ FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 37.

⁷⁶ Um problema que acompanha a filosofia dos valores foi o conceito de justiça. A dificuldade ontológica seja de definição ou seja de conceituação é tão acentuada que o ponto máximo a que a filosofia atual alcança é o de uma ideia aproximada de justiça. O que é possível, para fins do propósito deste trabalho, é extrair de alguns autores consagrados, no caso, Amartya Sen, seus pensamentos em torno do tema e buscar, à luz da “Teoria da justiça”, de John Rawls, linhas gerais sobre uma ideia de justiça social.

Essas ideias servirão de base para fundamentar o dever de pagar tributos, que, por sua vez, consiste no sustentáculo material do modelo de Estado Democrático de Direito. Para tal, faz-se necessário iniciar analisando em Amartya Sen suas considerações sobre uma ideia de justiça e justiça social. Sobre a ideia de justiça, ele assevera de forma interessante ser muito difícil sua definição, porém plenamente identificável quando um evento é injusto. Afirmo que pode existir um senso de justiça com base em vários fundamentos, sem, todavia, concordar-se com um fundamento específico que seja a razão dominante do agir (Cf.: SEN, Amartya. **A Ideia de Justiça**. Tradução de Denise Bortmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 32-33).

Conforme adiantado no item anterior, é no ambiente de uma explicação contratualista como fundamento de arranjo societário mais justo que este trabalho se desenvolverá de forma mais confortável cientificamente⁷⁷. Para este item do trabalho, o problema principal consiste nos pressupostos de que, numa sociedade justa, os interesses do Estado e dos Contribuintes devem ser equilibrados e de que o exercício dos dois principais direitos titularizados por estes são condicionados, limitados e regulados. Essas premissas desdobram-se necessariamente em considerar o pagamento de tributo uma obrigação. É o estudo dessa obrigação que será tratado nas próximas linhas.

Após se falar no pagamento de tributo como uma obrigação, a análise do tema evolui para sua categorização jurídica. Sendo obrigação, por óbvio, jurídica, o assunto pode avançar para exploração do antecedente e do conseqüente disso. Como antecedente, tem-se o necessário estudo sobre a legitimidade ou fundamento para imposição de deveres de pagar tributos e, como conseqüente, tem-se as possíveis implicações práticas do reconhecimento do dever jurídico de pagar tributos.

A legitimação jurídica do dever de pagar tributos advém, como não poderia deixar de ser, da Constituição da República, e sua legitimação jurídico-política decorre do Princípio da Solidariedade. Isso não é novidade nos trabalhos sobre o tema, como exemplo tem-se a substancial dissertação de Leonardo Varella Giannetti, que, ao introduzir sobre a importância do assunto, invoca ideias como as de que a “legitimação desses deveres advém da Constituição”, os deveres de pagar tributos são pressupostos para concretização de direitos fundamentais, há “responsabilidade comunitária” ou de ideias como a de que “os deveres fundamentais não estão sozinhos, mas circulando entre os direitos fundamentais”⁷⁸.

Do ponto de vista do formal-positivo, a Constituição da República faz menção a deveres poucas vezes⁷⁹, sendo uma delas fora de algum dispositivo, no enunciado do capítulo I (Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos) do Título II (Dos Direitos e Garantias Fundamentais)⁸⁰, e outras três vezes esparsamente. No art. 205, ao dizer que a educação é dever

⁷⁷ O que não impede a análise do fenômeno das ditas sanções político-tributárias, sob o prisma do “comparativismo”. Não é essa, todavia, a questão que ora se coloca.

⁷⁸ GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2011.

⁷⁹ Lembre-se que se está a tratar aqui dos deveres titularizados pelos indivíduos e não pelo Estado. Quando titularizados pelos Estados, os deveres obviamente são encarados como direitos dos indivíduos. A exemplo disso tem-se os deveres estatais de Segurança Pública (art. 144), de prestação da Saúde (art. 196), da Educação (art. 205), do fomento às práticas esportivas (art. 217).

⁸⁰ Não se desconhece que há utilização do termo “deveres” em outros dispositivos da Constituição. Isso não ocorre com o sentido ora posto, mas com a previsão de deveres estatutários para os agentes públicos que menciona. Por exemplo, o inciso XVI do art. 24, quando fala da competência da União dos Estados e do Distrito Federal para

do Estado e da família; no art. 225, para impor às coletividades o dever de defender e preservar o meio ambiente; no art. 227, ao asseverar ser da sociedade o dever de garantir os direitos das crianças e, por fim, nos art. 229 e 230, quando fala o mesmo para as pessoas idosas.

A razão dessa pouca importância do tema, segundo Gomes Canotilho, reside no fato de os deveres estarem associados às culturas jurídico-políticas totalitárias, como as nazistas, que sobrelevavam o papel das obrigações do cidadão perante o Estado⁸¹. Para esse autor, porém, os tempos atuais já se encontram maduros o suficiente para a reproblemática dessa categoria jurídica⁸². Apesar de sua importância, os “deveres fundamentais” não são uma categoria de estudo recorrente. Para tratá-la como uma categoria jurídica autônoma, faz-se necessário primeiramente vencer o verdadeiro preconceito instalado em torno do tema.

Já a opinião de José Casalta Nabais difere um pouco, pois, para ele, o esquecimento do tema é fruto do escasso desenvolvimento teórico e dogmático de uma temática ainda maior, qual seja, as “situações jurídicas passivas”, priorizando-se a liberdade individual sobre a responsabilidade comunitária. Ele acrescenta também uma explicação da ordem lógica e histórica com que os direitos e deveres se deram, vindo primeiro aqueles⁸³.

No próprio contratualismo social, vê-se que há uma imbricação lógica entre os deveres para com a sociedade e os direitos de limitação dos poderes do Estado. Para Alessandro Mendes Cardoso, a ideia de que os deveres advêm do poder sancionador do Estado (ideia claramente autoritária e positivista) já havia sido combatida e superada pelas chamadas teorias contratualistas do direito. A escola contratualista clássica (Puffendorf, Hobbes, Locke e Rousseau) situa os deveres fundamentais na própria origem do sistema político moderno, surgindo do pacto social, de que decorrem deveres tanto para os poderes públicos quanto para os cidadãos⁸⁴.

legislar sobre deveres dos policiais civis, ou ainda o §4º do art. 103-B, quando fala da atribuição do CNJ para fiscalização do cumprimento dos deveres funcionais dos juizes, no mesmo sentido o §2º do art. 130-A, quando fala do CNMP para o controle dos deveres funcionais dos membros do Ministério Público. Há ainda no art. 142 previsão de deveres para os membros das Forças Armadas, e, por fim, o §5º do art. 226 versa sobre a igualdade dos direitos e deveres dos cônjuges numa sociedade conjugal. Como se vê, a utilização dos deveres na Constituição se dá de maneira tópica e não de forma explicitamente estrutural, como se defende ser a natureza dos deveres de pagar tributos.

⁸¹ De igual modo, também José Afonso da Silva cita um evento bastante emblemático sobre a identificação dos deveres como ideia conservadora. Narra que, durante a Constituinte, um grupo de parlamentares clamava pela edição de mais deveres do que direitos na Carta de 1988. Cf.: SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 198.

⁸² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1941. p. 531.

⁸³ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. Coimbra: Editora Almedina, 2009. p. 15-24. ((Coleção Teses de Doutorado)).

⁸⁴ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

Assim, o cidadão se submete aos deveres por vontade própria, manifestada quando da formação do Estado e da limitação de sua liberdade natural. Essa autolimitação da liberdade se dá em permuta da segurança geral, da salvaguarda e do desenvolvimento da vida social e da proteção dos direitos da pessoa humana. Com esses escopos, os homens se unem em sociedade e se submetem ao poder estatal, sendo os deveres fundamentais o “ônus” da vida em sociedade”⁸⁵.

Já Konrad Hesse atribui aos deveres fundamentais um papel estrutural na Constituição, quando fala que esta não pode se assentar em uma estrutura unilateral, para poder preservar a força normativa num mundo em contínua mudança. Segundo ele, se se pretende preservar a força normativa de seus princípios fundamentais, a Constituição deve incorporar, por meio de minuciosa ponderação, parte do que chama de “estrutura contrária”: os direitos fundamentais não podem existir sem deveres, a divisão de poderes deve permitir uma dose de concentração deles, o federalismo há de ter um quê de unitarismo⁸⁶.

No que concerne ao conceito, ainda que aproximado, de deveres fundamentais, Nabais os define como algo análogo a um conceito de posições jurídicas passivas⁸⁷, autônomas, subjetivas, individuais, universais, permanentes e essenciais⁸⁸. Para ele, os deveres não são expressão de situação passiva do indivíduo face ao Estado ou comunidade, mas, sim, elemento ou lado passivo do *status* ativo do indivíduo, configurando limites interindividuais dos direitos⁸⁹. Eles são em sua essência “posições jurídicas individuais”⁹⁰, duradouras ou permanentes e irrenunciáveis tanto para o legislador como para o constituinte reformador⁹¹.

Ainda sob a pena do autor lusitano, o regime dos deveres fundamentais detém dois aspectos e quatro características. Um primeiro aspecto é o de que os preceitos constitucionais que preveem os deveres fundamentais não detêm aplicabilidade direta. O segundo aspecto é o de que, apesar de esses deveres deterem autonomia e relativa independência face à figura ou categoria jurídica dos direitos fundamentais, participam do regime geral destes. Quanto às

⁸⁵ Idem.

⁸⁶ HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991. p. 21.

⁸⁷ Nabais (2009, p. 69) adiciona que “As posições jurídicas passivas indicam uma dependência dos indivíduos em face do estado. Nem todas as posições jurídicas passivas configuram deveres fundamentais, entendidos como categoria própria. A maioria são sujeições genéricas ou de deveres reflexos dos poderes ou competência constitucionais e não deveres fundamentais em sentido próprio”.

⁸⁸ Idem, p. 64.

⁸⁹ Idem, p. 67.

⁹⁰ Idem, p. 69.

⁹¹ Idem, p. 72.

características, exatamente por compartilharem do mesmo, por ele nominado “estatuto jurídico dos indivíduos”, aos deveres fundamentais também se-lhe-aplicam os princípios⁹²:

1) da universalidade ou da aplicação categorial, 2) da igualdade enquanto proibição do arbítrio, 3) da não discriminação em razão de critérios subjetivos ou de critérios interditos pela Constituição, e [o mais importante para os fins deste trabalho], 4) da proporcionalidade nos três aspectos conhecidos (ou seja, da necessidade, da adequação e da proporcionalidade em sentido estrito) relativamente à sua concretização pelo legislador, 5) da aplicabilidade aos estrangeiros e apátridas, e 6) da tutela judicial.

Uma dificuldade no trato dessa categoria jurídica, consiste na escassez dos instrumentos normativos que lhe fazem menção expressa. Na maioria das vezes, os deveres estarão atrelados ao direito de outrem, sendo raros os casos em que se apresentam autonomamente, como por exemplo o dever de pagar impostos ou contribuições sociais para a Seguridade. Do ponto de vista doutrinário, há uma divisão entre os que, de um lado, veem os deveres sempre associados – e como contraface ou limites – aos direitos de outrem e, de outro lado, os que enxergam nos deveres uma categoria jurídica autônoma⁹³.

É o caso de Cristina Pauner Chulvi, também uma autora que configura os deveres fundamentais como contraface aos direitos igualmente fundamentais. Embasada em jurisprudência do Tribunal Constitucional Espanhol, ela sistematiza os deveres fundamentais também com uma dupla dimensão. A objetiva, em que esses deveres estariam ligados às próprias condições de funcionamento e existência da sociedade, dando a feição e os objetivos do Estado, logo com imposições valorativas. Como também a dimensão subjetiva dos deveres, que estaria ligada aos *status* de cidadania dos indivíduos⁹⁴.

No que toca aos limites desses direitos, há uma nuance na teoria de José Casalta Nabais, uma vez que ele entende que a estrutura dos deveres fundamentais é diferente da relação com os limites subjetivo (fim do alcance de um direito para dar vazão ao direito de outrem) e objetivo (limites imanentes ou restrições). Ele trata dos deveres limitados pela responsabilidade dos

⁹² José Casalta Nabais, Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, em **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**.

⁹³ Maria Luiza Mendonça aponta uma “dialética entre o dever fundamental de pagar impostos (ou o imposto) e os direitos fundamentais a ele coligados⁹³. Utilizando-se da teoria de Robert Alexy sobre os limites dos direitos fundamentais, a autora traz uma ideia de que os deveres fundamentais seriam uma cláusula restritiva dos direitos fundamentais. Cf.: MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. **A igualdade e o dever fundamental de pagar imposto no Direito Constitucional Brasileiro**. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017. p. 101.

⁹⁴ CHULVI, Cristina Pauner. *El Deber Constitucional de Contribuir Al Sostenido de Los Gastos Públicos*. Universitat Jaume I. p. 35-45. Disponível em: <<https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/10429/pauner.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 28 set. 2018.

indivíduos para com a sociedade e como corretiva da liberdade⁹⁵. Para ele “os deveres fundamentais não são aspecto dos direitos fundamentais e nem dos poderes estatais, mas são categorias próprias, de expressão imediata e direta de valores e interesses comunitários contrapostos aos valores individuais”⁹⁶.

Vista a formatação doutrinária dos deveres fundamentais, pode-se evoluir no tema, agora com a abordagem dos fundamentos dessas categorias jurídicas. Conforme adiantado acima, existem duas grandes vertentes que fundamentam os deveres. A primeira uma justificativa formal-positiva, ligada ao reconhecimento dos deveres devido a sua previsão normativa, ainda que implícita, e a segunda justificativa detém natureza político-jurídica, ligada a uma injunção ética internalizada juridicamente como Princípio da Solidariedade.

Corroborando o primeiro fundamento para os deveres fundamentais, pode-se citar os vários diplomas que fazem menção aos deveres fundamentais. Como exemplo, tem-se a Declaração Universal de Direitos Humanos, que no seu artigo 29, §1º, dispõe: “Todo ser humano tem deveres para com a comunidade, na qual o livre e pleno desenvolvimento de sua personalidade é possível”⁹⁷. Ou ainda a Convenção Americana sobre Direitos Humanos colocando no seu artigo 32 que “1. Toda pessoa tem deveres para com a família, a comunidade e a humanidade; 2. Os direitos de cada pessoa são limitados pelos direitos dos demais, pela segurança de todos e pelas justas exigências do bem comum, numa sociedade democrática”⁹⁸.

Como também o preâmbulo do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos, malgrado ausência de previsão expressa no corpo do instrumento, traz a exortação dos deveres, quando afirma compreender que “o indivíduo, por ter deveres para com seus semelhantes e para com a coletividade a que pertence, tem a obrigação de lutar pela promoção e observância dos direitos reconhecidos no presente Pacto”⁹⁹.

Nesse aspecto, volta-se a um dissenso doutrinário sobre a necessidade ou não de previsão constitucional para imposição de deveres. Novamente invocando a lógica jurídica, pode-se afirmar que, para serem considerados fundamentais, conforme definição acima tratada,

⁹⁵ NABAIS, 2009, p. 28.

⁹⁶ Idem, p. 35-36.

⁹⁷ **Declaração Universal dos Direitos Humanos.** Disponível em: <<http://www.onu.org.br/img/2014/09/DUDH.pdf>>. Acesso em: 19 dez. 2017.

⁹⁸ Convenção Americana sobre Direitos Humanos. In: **Comissão Interamericana de Direitos Humanos.** Disponível em: <http://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm>. Acesso em: 19 dez. 2017.

⁹⁹ *Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos.* In: **Casa Civil da Presidência da República.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0592.htm>. Acesso em: 19 dez. 2017.

os deveres devem estar previstos na Constituição como tal. A complexidade do tema aumenta, quando a indagação é sobre a necessidade de precisão expressa desses deveres como tal.

De acordo com o que foi acima citado, a Carta Magna não é pródiga na previsão de deveres, mas ao mesmo tempo não se pode dizer que não o faz. Por isso que se invoca toda a previsão constitucional do Sistema Tributário como um fundamento expresso para imposição de deveres¹⁰⁰ e, em particular, o parágrafo primeiro do art. 145¹⁰¹, que determina o caráter pessoal e a observância da capacidade contributiva dos impostos sempre que possível e confere ao Estado poderes para identificar patrimônio, rendimentos e atividades econômicas dos contribuintes. A farta previsão de normas do Sistema Tributário Brasileiro, incluídas aí as limitações constitucionais ao poder de tributar, podem perfeitamente ser consideradas a autorização constitucional expressa do dever de pagar tributos. Ou, ainda que não haja dispositivo *ipsis litteris* desse mandamento, a própria noção de dever, seus fundamentos e conteúdo aqui tratados são suficientes para tal.

Segundo Canotilho, as normas que consagram deveres fundamentais são desprovidas de determinabilidade jurídico-constitucional e por isso precisam de mediação legislativa. Não se trata de “normas programáticas de deveres fundamentais”, pois não se lhes aplica a mesma lógica de restrição dos direitos fundamentais na maioria das vezes. Por outro lado, ele não afasta a ideia de eficácia horizontal no plano intersubjetivo, as ideias de solidariedade e fraternidade apontam para a de deveres entre os cidadãos. Cita como exemplos: dever para com o meio ambiente, dever para com os portadores de deficiência, dever de obediência às leis e dever de respeito dos direitos dos outros, por fazerem parecer transcendental a ideia de aplicabilidade imediata desses deveres¹⁰².

Sob o fundamento formal-positivo dos deveres fundamentais, José Casalta Nabais invoca uma questão de soberania do Estado para imposição dos ditos deveres, enquanto que, ao fundamento político-jurídico, ele se socorre da sociabilidade, reciprocidade e solidariedade

¹⁰⁰ A doutrina tributária aponta o Sistema Tributário Brasileiro como um dos mais garantistas do ocidente. A começar pela riqueza de dispositivos “limitadores do poder de tributar” a que a Constituição dedicou toda uma seção. O exemplo dessa opulência normativa está na comparação com outros países ocidentais, que dedicam no máximo à previsão do P. da legalidade e da irretroatividade na Constituição, deixando todo o sistema tributário ao talante das normas infraconstitucionais.

¹⁰¹ Diz esse dispositivo: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

¹⁰² CANOTILHO, 1941, p. 535.

humana¹⁰³. Deveres fundamentais são “pressupostos geral de existência e funcionamento do Estado e consequentemente de reconhecimento dos direitos e fundamentais no seu conjunto”¹⁰⁴.

Adentra-se, pois, o desdobramento mais importante dos deveres fundamentais para fins de estudo do tema em questão, qual seja, o dever fundamental de pagar tributos. Relacionando-se ao que até o momento foi abordado, esses deveres são pressupostos para garantia do direito de propriedade e liberdade, o que implica necessariamente um Estado Fiscal. Rememore-se que, na evolução desses modelos de Estado ao longo da história, houve mudança do papel do dever de recolher tributos, notadamente passando do Estado Patrimonial para o Estado de Polícia e, por fim, para a feição tributária do Estado Democrático de Direito, que nada mais é do que o Estado Fiscal.

Nesse sentido, Alessandro Mendes Cardoso assevera que “o tributo passou a não mais se sustentar em vínculos religiosos ou pela tradição para se ancorar na vontade dos cidadãos. Não se paga mais tributos para a glória de Deus ou do príncipe, mas para os fins do estado”. Ou seja, o tributo torna-se um ônus do contrato social. Mas esse mesmo estado de direito é liberal, de modo que a tributação é, por uma parte, ônus inafastável e, por outra, limitada pelas liberdades individuais¹⁰⁵.

Não à toa um dos documentos mais importantes sobre o nascimento do Estado de Direito, a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, consagrou expressamente o dever fundamental de pagar, no caso, impostos: “Art. 13º. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”¹⁰⁶.

No tocante aos fundamentos dos deveres fundamentais, Nabais entende que cada um dos deveres que se queira outorgar deve estar na Constituição. Somado a isso, “os princípios da liberdade e da autonomia do indivíduo, acrescentando-se a correspondente reponsabilidade social ou comunitária faz fechar a lista aberta de deveres”¹⁰⁷. Ao fim, liga-os a uma questão de razão lógica decorrente dos direitos fundamentais e a uma questão de soberania de Estado

¹⁰³ NABAIS, 2009, p. 54.

¹⁰⁴ Idem, p. 59.

¹⁰⁵ CARDOSO, 2014, p. 80.

¹⁰⁶ *Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão – 1789*. In: **Biblioteca Virtual de Direitos Humanos da USP**. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 19 dez. 2017.

¹⁰⁷ NABAIS, 2009, p. 63.

fundada sob a dignidade da pessoa humana, sem olvidar da necessidade de previsão constitucional deles¹⁰⁸.

Em outras palavras, o que se está aqui a dizer é que os fundamentos e a forma como se configuram os deveres fundamentais ditam o modelo de Estado, e sendo um desses deveres o de pagar tributos, esse Estado toma características de Estado Fiscal. Nesse sentido, Alessandro Cardoso também entende que a forma como se estruturam esses direitos e deveres é o que configurará o Estado, sendo os direitos fundamentais o símbolo de um Estado liberal e clássico de Direito, e os deveres de cidadania se reportando ao Estado Social e democrático. Nesse Estado Social e Democrático, segundo ele, sobressaem-se a solidariedade social, o objetivo estatal de promover a igualdade real e a realização da dignidade humana. A Constituição Brasileira de fato outorga uma forma de divisão dos encargos da vida social, com instituição de direitos e deveres recíprocos ao cidadão e ao próprio Estado, vinculados ao objeto maior de constrição de uma sociedade mais justa e solidária¹⁰⁹.

Ainda na análise dos fundamentos dos deveres fundamentais, em especial do dever de pagar tributos, encontra-se na solidariedade um esteio político-jurídico para tal. É político, pois decorre de uma opção tomada na sociedade como um objetivo da comunidade e do Estado e, ao mesmo tempo, é jurídico, pois internaliza essa pauta ética como objetivo fundamental da república (art. 3º, inciso III da Constituição Federal), positiva um valor social básico e abre uma válvula de escape metajurídica para um sistema jurídico¹¹⁰.

Identificando o liame fundamental entre deveres fundamentais, tributos e solidariedade, Ricardo Lobo Torres entende que essa solidariedade projeta-se de forma muito acentuada no direito tributário, pois, para ele, o tributo também é um dever fundamental residente no “espaço aberto pela reserva de liberdade e pela declaração de direitos fundamentais”. Ainda para ele, a solidariedade desemboca primordialmente na dimensão de dever e não encontra melhor

¹⁰⁸ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista Direito Mackenzie**, ano 3, n. 2, p. 9-30. 2002.

¹⁰⁹ CARDOSO, 2014, p. 144.

¹¹⁰ Cleidiane Sanmartim e Francielli Silveira Fortes afirmam, no mesmo sentido, que o Princípio da Solidariedade se relaciona com os deveres do estado (direitos dos cidadãos) e com os deveres dos cidadãos para com a comunidade, asseverando que “[...] a expressão deveres, corresponde aos meios necessários para que o Estado possa atingir a sua histórica finalidade de propiciar o bem comum, e esta ação está amparada na solidariedade que aparece como um dever fundamental, previsto claramente no artigo 3º, inciso I, juntamente com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, mencionando ser objetivo do Estado Democrático (social) de Direito (protetivo) ‘construir uma sociedade livre, justa e solidária’”. E o princípio da solidariedade é o meio pelo qual se exerce a cidadania, e se busca a efetivação/concretização dos direitos e deveres fundamentais, dentre eles, o dever fundamental de pagar tributos. Cf.: SANMARTIN, Cleidiane; FORTES, Francielli Silveira. A solidariedade como dever fundamental de pagar tributos: uma leitura a partir da observância da capacidade contributiva e do mínimo existencial como forma de garantir a dignidade da pessoa humana. In: **XI Seminário Nacional Demandas Sociais e Políticas Públicas na Sociedade Contemporânea**. 2015.

aplicação senão no direito tributário, um dos poucos deveres constitucionalmente positivados, ao lado do serviço militar, compor o júri e servir à Justiça Eleitoral¹¹¹.

Por fim, estudaram-se os deveres fundamentais e mais precisamente o dever fundamental de pagar tributos como categoria jurídica, descobriram-se o seu conteúdo, ainda que de forma sucinta, e seus desdobramentos conceituais; ao cabo, pôde-se ancorar os seus fundamentos tanto como uma contraface dos direitos, como numa contingência da soberania do Estado e também como um mandamento ético que decorre da solidariedade. Agora é possível desaguar o estudo, ao menos nesse tema, em dois grandes modelos que foram trabalhados analiticamente por Eduardo Giannetti.

Trata-se, de um lado, de não vislumbrar na existência de um dever fundamental de pagar tributos uma inovação na arena constitucional, mantendo-se ainda a concepção tradicional de que os direitos individuais têm proeminência no debate valorativo e, ainda que se aceitasse essa categoria de deveres, ela teria um grau diminuto e com poucas consequências práticas na relação “*Estado versus contribuinte*”. Limitando os poderes do Estado e ampliando os direitos dos Contribuintes, num foco mais individual e garantista. Essa é a vertente a que se filiam Raquel Machado, Misabel Derzi, Sacha Calmon e Hugo de Brito Machado¹¹².

Do outro lado, há os que entendem que, no embate entre propriedade e liberdade dos contribuintes e os deveres desses contribuintes, o Estado poderia ter “atitude mais ativa” na consecução de seus deveres constitucionais, num enfoque mais coletivo e objetivista. Essa é a corrente na qual esse autor enquadrrou Marco Aurélio Greco, Marciano Godoi, Marciano Buffon e Ricardo Lobo Torres.¹¹³

A primeira vertente está mais afinada com uma visão liberal sobre a Constituição da República, algo que, a despeito do dissenso doutrinário em torno da classificação da Carta Política, não coaduna com a quantidade de ferramentas intervencionistas e direitos sociais consagrados no seu texto. Ademais a própria visão tributária num Estado Liberal está associada à Teoria da Equivalência, que justifica filosoficamente o tributo associando-o a uma contraprestação estatal.

Já a segunda vertente é mais afinada com o modelo de Estado moldado na Carta Magna, qual seja, o Estado Fiscal e a extensão e o alcance conferidos ao dever fundamental de pagar tributos ora trabalhados, modelo esse fulcrado no Princípio da Solidariedade e da Dignidade da

¹¹¹ LOBO TORRES, Ricardo. Solidariedade e justiça fiscal. In: **Estudos de direito tributário** – Homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto. Forense, 1998. p. 301.

¹¹² GIANNETTI, 2011, p. 187.

¹¹³ Idem.

Pessoa Humana. Corroborando com essa visão, Alessandro Mendes Cardoso associa o Estado Democrático de Direito à imposição do dever de pagar tributos não apenas a uma justificativa de positivação dos mesmos, todavia aos próprios objetivos e valores que dão concretude aos objetivos do Estado e à promoção do bem comum¹¹⁴. Para esse autor, também o dever de pagar tributo é controlável pelo princípio da proporcionalidade, que impede que o Estado intervenha de forma exagerada sobre o patrimônio do cidadão¹¹⁵.

1.4 Hermenêutica constitucional e o método tópico-problemático para uma nova abordagem das sanções políticas

Um dos problemas deste trabalho gira em torno do tema da aplicação da proporcionalidade, no que se convencionou chamar de “sanções políticas” em matéria tributária, fazendo uso de uma série de princípios aplicáveis ao caso. O tema inicia-se, ao menos em sede jurisprudencial, com a imposição de limites aos atos de cobrança que o Fisco poderia empreender para recuperar o crédito público não pago.

Seja como regra de ponderação, do que adiante se tratará, seja como vetor hermenêutico (princípio ou regra de conduta), a proporcionalidade veio a exercer papel central, tão importante quanto os próprios valores sobre os quais ela servirá de baliza.

Neste último item do primeiro capítulo do trabalho, busca-se delimitar os “vetores hermenêuticos” que balizarão a proporcionalidade na problemática das sanções políticas. Esta, por sua vez, será estudada no capítulo segundo. Esclarece-se que este trabalho toma o termo “vetor hermenêutico” como um conceito que engloba não só os princípios atinentes ao caso, como também as regras que porventura possam ser utilizadas, já que, conforme se explica mais abaixo, as *topoi* constituem-se como ferramentas extremamente úteis para a problemática da relação entre proporcionalidade e sanções políticas, a exemplo, podem-se citar, da “vedação ao abuso de direito”, do “não benefício da própria torpeza”, etc.

O termo vetor é aqui utilizado em virtude de sua plurissignificação na hermenêutica. Com isso, englobam-se desde os elementos necessários à concepção e ao conceito de justiça, de Rawls, passando pelos mais adequados sentidos e alcance aos direitos de propriedade e da liberdade e, por fim, servindo também de moldura doutrinária e argumentativa para um sentido

¹¹⁴ CARDOSO, 2014.

¹¹⁵ Idem.

possível ao “dever fundamental de pagar tributos”. Tudo vindo a desembocar numa hermenêutica que utilizará a proporcionalidade como critério de decisão.

Tendo isso em vista, pode-se avançar no tema e trazer à baila o papel da hermenêutica constitucional e “ordinária” como uma ferramenta na construção do tema. Imperativo se faz inicialmente esclarecer que aquela se difere desta, por tratar especificamente da interpretação em matéria constitucional, que, como tal, detém peculiaridades exigidas pela própria natureza das normas da Constituição. Cabe à hermenêutica aferir o seu significado das normas e, principalmente nesse caso, o alcance de sua aplicação. Para isso, faz-se necessário trabalhar alguns instrumentos dessa disciplina, à luz do que se segue.

A hermenêutica trabalha com norma, isto é, comando deontológico. A intenção de comunicabilidade é o “noema” do ato de falar, ou seja, a significação do evento. Todavia, com o discurso escrito, a intenção do autor e o significado do texto deixam de coincidir, o texto ganha autonomia semântica: “o que o texto significa interessa agora mais do que aquilo que o autor quis dizer quando o escreveu”. Com o texto escrito, o discurso se abre para o mundo, ou seja, para uma quantidade indeterminada de pessoas e, obviamente, de interpretações. Desse modo, cabe ao intérprete adequá-lo ao tempo presente, dando-lhe melhor significado de direito¹¹⁶.

Eis a hermenêutica, meio pelo qual se entende a atividade de descoberta do sentido da norma. À descrição objetiva dos fatos, segue-se a busca da verdade mais persuasiva e responsável, originária da interpretação, isto é, uma interpretação que pretende validade até aparecer outra, concorrente, que a destitua¹¹⁷.

Ocorre que, entre a identificação do objeto da interpretação e o resultado dessa atividade, há um problema a ser superado, qual seja, o método de interpretação a ser utilizado. Essa escolha não é simples, tampouco desimportante. Ela impacta diretamente no resultado alcançado, podendo mudá-lo radicalmente. Assim, o método hermenêutico a ser ensejado é tão importante quanto o próprio produto da interpretação.

A despeito de sua grandeza em importância, a escolha do método interpretativo não obedece a critérios seguros. Muito pelo contrário, o único consenso existente na doutrina especializada consiste exatamente na ausência de critério para escolha desse ou daquele método ou técnica de interpretação.

¹¹⁶ LACOMBE, Margarida Maria. **Hermenêutica e argumentação**: uma contribuição ao estudo do direito. Prefácio de Vicente de Paulo Barretto. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar. p. 74-75.

¹¹⁷ Idem, p. 22.

Essa questão de qual seria o “método justo” ou “adequado” em direito constitucional é um dos problemas mais controvertidos e difíceis da moderna doutrina juspublicista. No atual estado da arte, poder-se-á dizer que a interpretação das normas constitucionais é um conjunto de métodos desenvolvidos pela doutrina e jurisprudência com base em critérios ou premissas (filosóficas, metodológicas, epistemológicas) diferentes, mas, em geral, reciprocamente complementares¹¹⁸.

Defende-se neste trabalho a viabilidade e melhor adequação de se utilizar o raciocínio tópico ao invés do método lógico-dedutivo. Esse último não seria possível exatamente por conta da estrutura dos problemas das sanções políticas no panorama normativo atual, no qual (1) não há lei definindo o instituto, (2) mas apenas três súmulas e (3) alguns acórdãos do STF, acompanhados de opções doutrinárias que visam ampliar o tanto quanto possível o seu conceito para fins de defesa dos interesses patrimoniais dos contribuintes¹¹⁹.

A estrutura tópica, dentro da hermenêutica, é a mais adequada para essa problemática, pois toma emprestados valores que já estão consagrados na Constituição (livre concorrência, livre iniciativa, neutralidade tributária, propriedade etc.) e, mais ainda, em princípios implícitos na teoria geral do direito, tais como vedação ao abuso de direito e inibição à ocorrência de dano a outrem etc., para edificar um resultado o mais aproximado possível de um equilíbrio entre os interesses envolvidos.

Ademais, outra não é a ideia central da *topói*, senão no raciocínio que utiliza ideias amplamente aceitas pela comunidade a que se destinam, aptas a garantir a adesão dos interlocutores. Na realidade, o *topói* referem-se a valores sedimentados culturalmente e que, por isso, podem ser identificados como princípios, embora não positivados, a servirem de premissas que, pela força da verossimilhança, são capazes de comandar o raciocínio lógico¹²⁰.

Assim, a *topói* se apresenta como as ferramentas a serem utilizadas pela tópica. Esta, por fim, decorre da necessidade de sistematização do raciocínio jurídico em uma época em que praticamente inexistiam grandes codificações, mas na qual o direito impescindia de oferecer segurança jurídica. Em obra clássica sobre o tema, Theodor Viehweg conclui pesquisa histórica sobre a relação da tópica com o direito, dizendo ser ela uma técnica de pensar por problemas desenvolvida pela retórica. Mas que, apesar da abertura do seu raciocínio, tornava-se complexa

¹¹⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1210.

¹¹⁹ Essa última hipótese é notada de forma mais nítida nas afirmações por parte de alguns autores que defendem serem as sanções políticas quaisquer meios de cobrança diverso da execução fiscal. Conforme se verá no item XX, o próprio STF já rechaçou essa tese.

¹²⁰ LACOMBE, 2003, p. 25.

na medida em que se formulavam maiores e menores (decorrentes das maiores) à sua estrutura, tornando a tópica semelhante ao raciocínio lógico-dedutivo¹²¹.

Theodor Viehweg socorre-se de Aristóteles para situar a tópica no momento histórico da obra, uma vez que este filósofo põe o apodítico dentro do raciocínio dialético em sua tentativa de separar verdade de opinião e se criar um método para isso. Para esse pensador helênico, a tópica pertence à dialética, pois aplica a arte de argumentar à ciência lógica e parte de opiniões aceitas (*doxa*) para se construir enunciados amplamente aceitos pela maior parte dos sábios (*endoxa*)¹²². Eis a indissociabilidade da tópica e da dialética, já que os *topoi* decorrem de um raciocínio dialético.

Sobre essa forma de raciocínio (tópico), Margarida Maria Lacombe, referindo-se a Viehweg, afirma que sua maior preocupação para com o tema não é com os valores propriamente ditos ou com os significados que se atribuem ao problema, mas com os mecanismos e as formas de sua solução. Obviamente, uma solução que seja razoável ou, como se referiam os romanos, prudente¹²³.

Já Tércio Sampaio Ferraz Júnior aparenta concordar com esse entendimento, a despeito de uma leve nuance, pois, para ele, a tópica não é propriamente um método, mas um estilo. Ou seja, não constitui um princípio de avaliação da evidência, cânones para julgamento de adequação das explicações propostas, critérios para selecionar hipóteses, todavia uma forma de pensar por problemas, a partir deles e em direção a eles. Ao afirmar isso no prefácio da edição brasileira à obra de Theodor Viehweg, Tércio deixa implícito que o próprio método tópico, uma vez estabelecidas ou selecionadas as premissas, também ao fim utilizará um raciocínio dedutivo para se chegar a uma conclusão final.

Continua a afirmar que tanto no campo teórico como no jurídico pensar topicamente significa manter princípios, conceitos, postulados com caráter de problema, na medida em que não perdem o caráter de tentativa. Como tentativas, os esquemas doutrinários do direito são abertos, delimitados sem tanto rigor lógico, assumindo significações em função do problema a se resolver, edificando verdadeiras “fórmulas de procura” de solução de conflito, e essa insuficiência do raciocínio silogístico perturba o direito como ciência¹²⁴.

¹²¹ VIEHWEG, Theodor. **Tópica e jurisprudência**. Tradutor: Tércio Sampaio Ferraz Jr. 5. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1979. p. 17.

¹²² VIEHWEG, 1979, p. 24-25.

¹²³ Idem, p. 272.

¹²⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Prefácio à tradução brasileira. In: VIEHWEG, T. **Tópica e Jurisprudência**. Brasília: Universidade de Brasília, 1979. p. 3. Continua sua provocação asseverando que “o próprio fato de se admitir a doutrina como fonte do direito é a prova dessa falha. Ou seja, ela contém proposições

Já Manuel Atienza, ao falar que a tópica nega o raciocínio jurídico lógico-formal, aponta um problema precisamente na abertura do raciocínio. Para o estudioso, essa preocupação no estabelecimento de premissas, *topos*, que sempre são elásticas, sobrepõe-se, em termos de importância, às conclusões. A tópica nega o raciocínio lógico-formal, pois axiomático¹²⁵. Axiomas esses inexistentes, pelo menos de modo seguro, numa situação como a que ora se coloca, em que não há lei regulamentadora para um dispositivo constitucional que visa no seu espírito abarcar a questão das sanções políticas e que será melhor estudado no capítulo terceiro deste trabalho.

Adicionando elementos da tópica ao que chamou de “nova tópica”, Margarida Maria Lacombe narra que esta recria a argumentação, dessa vez retórica, superando a sistematicidade do raciocínio lógico-dedutivo e voltando à retórica clássica e à lógica tópica aristotélica. O caminho é inverso, enquanto o argumento lógico-dedutivo parte de premissas gerais para se aplicar ao caso concreto, o argumento tópico parte do problema (caso concreto) para se estabelecerem premissas.

Dessa forma, Margarida Maria Lacombe aproxima a hermenêutica da tópica e da argumentação: a hermenêutica como método ou orientação de raciocínio, a tópica como mola propulsora e centro de gravidade que garante esse movimento, a argumentação como organização do pensamento, enquanto o discurso corresponde à exteriorização do raciocínio, e a interpretação à fixação da compreensão¹²⁶.

Independentemente de se conferir à tópica a natureza de métodos interpretativos ou não, o método “tópico-problemático”, que dele deriva, é consagrado e descrito por vários autores de renome, dentre eles José Joaquim Gomes Canotilho. Para ele, esse método inicia-se com as seguintes premissas: (i) caráter prático da interpretação constitucional, já que, como toda a interpretação, visa resolver problemas concretos; (ii) caráter aberto, fragmentário ou indeterminado da lei constitucional; (iii) preferência pela discussão do problema em virtude da *open texture* (abertura) das normas constitucionais que não permitem qualquer dedução subjuntiva a partir delas mesmas¹²⁷.

As premissas trazidas por Canotilho reforçam o que se defende neste trabalho, a saber, a maior adequação da *tópica* e do método tópico-problemático, uma vez que conferem pontos

ideológicas (em sentido funcional), de natureza cripto-normativa, das quais decorreriam consequências pragmáticas, no sentido político e social” (1979, p. 4).

¹²⁵ ATIENZA, Manuel. **As razões do direito**: Teorias da argumentação jurídica. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. 3. ed. São Paulo: Landy, 2003. p. 49; 54.

¹²⁶ LACOMBE, 2003, p. 258.

¹²⁷ CANOTILHO, 2003, p. 1211.

de partida e técnicas argumentativas mais adequadas. Isso porque o problema das chamadas sanções políticas na seara tributária enquadra-se perfeitamente nas premissas trazidas pelo jurista lusitano, pois (i) tem-se o problema de uma norma com o mínimo de eficácia (art. 146-A da Constituição), mas sem lei que a regule; (ii) tal como posto no texto do referido dispositivo, essa problemática das sanções políticas envolve, em regra, valores e conceitos jurídicos-constitucionais assaz indeterminados: “desequilíbrio da concorrência”, liberdade de iniciativa, propriedade, igualdade e “critérios especiais de tributação”; e (iii) impossibilidade de raciocínio subsuntivo, em razão do caráter aberto da norma do art. 146-A ou mesmo do próprio conceito de sanções políticas.

Outrossim, há um evidente ponto de convergência entre Vierweg, Lacombe e Canotilho. Isso é depreendido quando sobrelevam o papel da argumentação aberta no processo de adequação da norma constitucional ao caso concreto. Os hermeneutas utilizam-se de vários *topói* ou pontos de vista, submetidos à prova de opiniões contra e a favor, a fim de descortinar, dentro das várias soluções decorrentes da polissemia de sentidos do texto da constituição, a interpretação mais convincente para o problema. A tópica seria, assim, uma arte de invenção e, como tal, técnica do pensar problemática. Os valores tópicos teriam como função (i) servir de ajuda para a orientação do intérprete; (ii) constituir um guia de discussão dos problemas; (iii) permitir a decisão do problema jurídico em discussão¹²⁸.

Não se desconhecem, por óbvio, as principais críticas a esse método (tópico-problemático), dentre as quais Canotilho aponta (i) a possibilidade de condução a casuísmos sem limite, devendo a interpretação partir da norma para o problema e não o inverso; (ii) a interpretação é uma atividade vinculada, sendo a lei escrita um limite insuprível (crítica de Hesse), que não se admite sacrificar a norma em prestígio ao problema¹²⁹.

Assim, dadas as circunstâncias fáticas e jurídicas que são entregues ao intérprete, a formulação de premissas e a descoberta de valores pertinentes ao caso, *topói*, e diante da realidade intransponível de ter que decidir casos concretos que lhe cheguem, esse método é reputado como adequado para as demandas envolvendo casos específicos em que se constatem sonegação, desequilíbrio na concorrência e análise do instituto das sanções político-tributárias.

Decerto, no atual estágio histórico da hermenêutica e dos problemas apresentados dentro do tema, o método tópico-problemático, hoje, é o mais adequado para o enfretamento desse tipo de problema. Isso porque, conforme se verá, ante a inexistência de lei definindo o que vem a

¹²⁸ Idem.

¹²⁹ Idem, p. 1212.

ser sanções político-tributárias, as únicas ferramentas existentes são as três súmulas do STF suprarreferidas, um conceito jurisprudencial calcado na ADI nº 173 e o recurso último à proporcionalidade. Tal não impede, todavia, mudança de cenário, se sobrevier lei regulamentadora ou mesmo conceito legal de sanção político-tributária. Acontecendo isso, inaugura-se uma nova fase no enfrentamento da problemática¹³⁰.

1.5 Os vetores hermenêuticos para “uma” solução proporcional da problemática

Conforme acima adiantado, opta-se pelo termo “vetor hermenêutico”, pois este é abrangente o suficiente para englobar qualquer instituto jurídico que sirva de guia ou mesmo fator de influência para tomada de decisão no âmbito da problemática ora posta. Com isso, abrangem-se desde as simples regras de competência, a exemplo do art. 146-A, a ser explorado no capítulo três deste trabalho, a *topói*, conjunto de valores aceitos pela comunidade e que servem de baliza para a concretização do método hermenêutico tópico-problemático, os princípios e até mesmo as regras.

O mais apropriado para o termo, porém, é que vetor hermenêutico significa tudo aquilo que seja levado em conta na aplicação e suas vertentes “alexianas”, mais à frente tratadas, a lei da ponderação material, a lei da ponderação empírica e a lei da colisão.

Em outro quadrante, já se é possível notar que o presente trabalho não é e nem pretende ser uma investigação científica da seara tributária somente. Como trata de justiça (fiscal), tamanho do estado, decisão política sobre o tamanho da tributação, utilização da proporcionalidade e interseções entre o direito tributário e econômico, esse texto mais se aproxima do campo da hermenêutica do que da aridez do positivismo tributário. Por isso que não se aprofundará em “vetores” herméticos exclusivos dessa área, uma vez que é possível encontrar em grandes e renomados autores o devido tratamento de seus significados e alcances.

Não por outro motivo e apenas para fins de segurança conceitual, estabelecem-se nestas páginas os seguintes pontos. A extrafiscalidade é a qualidade do tributo que lhe imbuí outros valores além do interesse arrecadatório do Estado – no contexto da proporcionalidade das sanções político-tributárias – ao tratamento que deve ser conferido ao devedor contumaz, uma vez que ela flagrantemente lesa a livre concorrência¹³¹.

¹³⁰ Não queda dentro do propósito deste trabalho, mas, havendo tipificações de condutas que possam ser classificadas como abusivas da concorrência ou atentatórias à ordem tributária, na regulamentação do art. 146-A da Constituição, esse tema se deslocará para análises sobre abuso de forma e planejamento tributário abusivo.

¹³¹ Conforme referido acima, a lesão à livre concorrência pode ter a análise por meio da lei do CADE, como também, no caso concreto, quando da análise das sanções político-tributárias.

A livre concorrência também será um vetor hermenêutico impotente, bem como a neutralidade tributária. Nesse sentido, é praticamente uníssono na doutrina especializada que o art. 146-A da Constituição positivou expressamente um princípio que era dela deduzido implicitamente, qual seja, a neutralidade tributária. Por esse princípio, entende Hamilton Souza¹³² que significa a neutralidade do Estado em face de concorrentes que atuam em condições iguais no livre mercado, de modo que o Estado seja obrigado a não privilegiar qualquer deles. Mormente no campo tributário, em que há uma vedação expressa de não tratamento desigual dos contribuintes e de exigência de respeito à sua capacidade contributiva, já que, por óbvio, qualquer medida na área fiscal interfere na capacidade competitiva dos agentes econômicos¹³³.

De igual forma, a igualdade tributária e a capacidade contributiva servirão de balizas importantes no deslinde da problemática ora posta.

¹³² SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios_concorrenciais_tributarios_funcao_constituicao>. Acesso em: 11 dez. 2017.

¹³³ *Idem*.

CAPÍTULO 2 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E AS SANÇÕES POLÍTICO-TRIBUTÁRIAS

A ideia geral de proporcionalidade não é nova. Muito pelo contrário, ela sempre foi subjacente às concepções e noções de justiça, desde Aristóteles, que associa o proporcional à “medida do mérito dentro de um intermediário”¹³⁴, até a sua formatação mais moderna, que relaciona a proporcionalidade ao controle dos poderes estatais. Nesse sentido, não só a proporcionalidade, mas também a razoabilidade e o devido processo legal formam princípios que evoluíram juntos e sempre foram associados à ideia da equidade como aproximação do conceito de justiça.

Como um valor de justiça, vetor hermenêutico, postulado, princípio ou mesmo regra, a proporcionalidade se espalha sobre todos os ramos do direito, e não seria diferente com o direito tributário. Não por outro motivo, a proporcionalidade serve como ferramenta de controle de uma série de institutos afeitos à tributação, tais como: a capacidade contributiva, o não confisco, a progressividade e, conforme se trata neste trabalho, o controle e a vedação das sanções políticas.

Em várias matérias afeitas à tributação, o STF e o STJ utilizam-se desse instituto como verdadeiro critério de justiça na correção de iniquidades porventura resultantes na aplicação silogística da norma matriz de incidência. Um exemplo claro disso foi a invocação à proporcionalidade na decisão tomada no RE 1.144.982/PR¹³⁵, em que se dispensou o proprietário de imóvel urbano do pagamento de IPTU, por conta de imissão na posse por parte do ente expropriante.

Ou, ainda de forma mais emblemática, a decisão ensejada no REsp 963.499/PR, dessa feita usando o termo razoabilidade ao invés de proporcionalidade (mas perfeitamente fungíveis no caso específico), tendo dispensado o proprietário de imóvel rural do pagamento de Imposto

¹³⁴ ARISTÓTELES, 1991.

¹³⁵ ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. DESAPROPRIAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. FATO GERADOR. CONTINUADO. ANUAL. IMISSÃO NA POSSE. PRIVAÇÃO DA PROPRIEDADE. PROPORCIONALIDADE.

1. [...].

2. A imissão do expropriante na posse do bem expropriando afasta do proprietário a responsabilidade tributária sobre o IPTU, por estar inviabilizada a fruição dos direitos de propriedade.

3. O cálculo da proporção de responsabilidade de cada parte deve observar não o momento de vencimento de parcelas do tributo, mas o efetivo exercício da posse por expropriante e expropriando.

4. Recurso especial provido em parte, para fazer considerar na apuração da proporcionalidade o período em que efetivamente foi exercida a posse por expropriando e expropriante, conforme se apure em execução, vedada a piora da situação da Fazenda ora recorrente.

(REsp 1291828/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/04/2018, DJe 11/04/2018).

Territorial Rural, por conta de perda da posse do bem em decorrência de ocupação pelo Movimento dos Trabalhadores Rurais sem Terra. Mais uma vez, a rigor, a simples perda da posse não retira a propriedade, esta, sim, configuradora do fato gerador do referido tributo.

Podem-se citar vários outros casos em que a proporcionalidade foi expressamente invocada pelo Supremo. Tem-se exemplo disso na ADI 3.453-7/DF, em que se dispensou a exigência de certidão negativa de débitos para levantamento de precatórios, por ser considerada por vários ministros como uma “medida desproporcional”. Ou ainda dispensa da pena de perdimento do veículo utilizado na internalização no território nacional de mercadoria, quando o valor do produto do descaminho é ínfimo em proporção ao valor do veículo¹³⁶.

Enfim, os exemplos de aplicação da proporcionalidade poderiam evoluir para todos os âmbitos de aplicação da norma matriz de incidência.

O problema enfrentado neste trabalho, entretanto, atém-se à aplicação da proporcionalidade na temática das possíveis sanções políticas no âmbito tributário, ou seja, a proporcionalidade como medida de aferição quanto à abusividade ou não dos meios de cobrança, ou seja, pressupõe-se aqui que a fase de lançamento do crédito já perpassou.

Em sendo abusivo esse meio de cobrança, eis que configurada a sanção política, ou não sendo abusivo, por mais que parte da doutrina tente lhe imputar esse enquadramento, não estará configurado esse instituto. Ou seja, busca-se aferir a relação entre proporcionalidade e sanção política, uma vez que são institutos que andam *pari passu*. Decerto, segundo entendimentos do STF que adiante serão explorados, a configuração de uma sanção política no ordenamento jurídico só ocorre quando a medida for desproporcional.

¹³⁶ ADMINISTRATIVO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. APREENSÃO DE VEÍCULO. DESCAMINHO. TRANSPORTE DE MERCADORIA ESTRANGEIRA SEM DOCUMENTAÇÃO QUE COMPROVE SUA REGULAR IMPORTAÇÃO. ART. 617 DO DL. 4.543/2002. PENA DE PERDIMENTO DE VEÍCULO AFASTADA. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE.

1. Hipótese em que se busca a anulação do ato administrativo que determinou o perdimento de veículo apreendido quando transportava mercadorias desacompanhadas de documentação legal que comprovasse sua regular importação.

2. Alega-se dissídio jurisprudencial com julgados desta Corte e de outros Tribunais, os quais entendem inaplicável a pena de perdimento quando existir uma grande desproporção entre o valor da mercadoria internalizada sem a comprovação de sua origem e o do veículo apreendido.

3. Com efeito, foram apreendidas mercadorias no valor de R\$ 7.973,67 transportadas em veículo avaliado, à época dos fatos, em R\$ 42.000, 00. Tem-se, desse modo, que não foram observados os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, razão por que não deve ser aplicada a pena de perdimento. Precedentes jurisprudenciais desta Corte.

[...]

(REsp 1072040/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2009, DJe 21/09/2009).

Para uma abordagem analítica do tema, deve-se partir das súmulas do STF nº 70, 323 e 547. As duas primeiras editadas em 13/12/1963 e a última em 03/12/1969. Como se percebe, a concepção delas já conta mais de cinquenta anos, sendo que, ao longo desse tempo, houve mudança de quatro ordens constitucionais e evolução de vários institutos jurídicos correlatos ao tema¹³⁷.

Eis o teor dos seus enunciados: (I) Súmula 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo; (II) Súmula 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos; (III) Súmula 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Esse instituto foi cristalizado na jurisprudência desde a década de sessenta, mas, em voto e relatoria da lavra do Min. Joaquim Barbosa na ADI nº 173, reafirmou-se sua definição, dessa feita de modo a fazer menção expressa à proporcionalidade, impingindo-lhe algumas características. Vide:

[...] Caracterização de sanções políticas, isto é, de normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário. Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição¹³⁸.

Conforme assentado no julgamento da ADI nº 173, precedente que passou a orientar os julgados posteriores sobre a problemática, os aspectos determinantes para a caracterização das sanções políticas são: (I) a inviabilização da atividade econômica, (II) a afastabilidade de apreciação pelo Poder Judiciário e (III) a desproporcionalidade na utilização do instrumento.

Partindo-se desse conceito analítico e se atendo ao elemento central do conceito de sanção política – proporcionalidade na utilização dos instrumentos de cobrança – é que se passará ao estudo do tema neste capítulo. Para tanto, se far-se-á abordagem inicialmente dos aspectos históricos da proporcionalidade e do seu significado e, em seguida, eleger-se-á a teoria

¹³⁷ As estampilhas e os selos não são mais utilizados como prova de pagamento, exceto em alguns poucos setores, como o alcoólico.

¹³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2008, **DJe-053**. Divulg 19-03-2009 Public 20-03-2009 Ement Vol-02353-01 PP-00001.

de Robert Alexy como a mais adequada em termos funcionais para dar uma resposta com maior segurança jurídica aos problemas recém-inaugurados em tema.

Em um primeiro momento, este capítulo poderá passar a impressão de carência de inediticidade, já que tanto o tema da proporcionalidade quanto a teoria de Robert Alexy foram por demais explorados na doutrina nacional. Ocorre que, conforme se verá neste trabalho, a proporcionalidade, ao mesmo tempo em que serve de baliza e proteção do cidadão perante o estado, tem como contraface a permissão de atos estatais mais incisivos na medida em que não qualificados como desproporcionais.

2.1 Do histórico e do direito comparado

Os princípios gerais de justiça – proporcionalidade, razoabilidade e devido processo legal, ressalte-se, na sua versão contemporânea –, via de regra, são apontados pela doutrina como originados na formação dos estados nacionais europeus e se relacionam ao controle dos atos estatais. O marco histórico majoritariamente apontado para tal foi a Revolução Gloriosa na Inglaterra¹³⁹, a qual previa, dentre outras coisas, que

Um homem livre não poderá ser multado por um pequeno delito a não ser em proporção ao grau do mesmo; e por um delito grave será multado de acordo com a gravidade do mesmo, mas jamais tão pesadamente que possa privá-lo de seus meios de vida. Do mesmo modo, tratando-se de um mercador, deverá ter este resguardada a sua mercadoria; e de um agricultor, deverá ter este resguardado o equipamento de sua granja – se estes se encontrarem sob a mercê de uma corte real. Nenhuma das multas referidas será imposta a não ser mediante o juízo de homens reputados da vizinhança (INGLATERRA, 1215).¹⁴⁰

O passo seguinte dessa evolução, sempre tendo como pano de fundo o controle dos atos estatais, foi o imbricamento de uma ideia de proporcionalidade ao movimento do constitucionalismo. Isso é notado na França revolucionária, na medida em que o artigo 8º da *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789* previa, mais uma vez no contexto

¹³⁹ Ricardo Lobo Torres, na sua obra aqui multicitada, traz interessante informação no sentido de que, antes mesmo da Inglaterra, Portugal já havia estabelecido uma espécie de controle do poder tributário do Rei ainda no século XII.

¹⁴⁰ INGLATERRA. **Magna Carta**, outorgada por João-Sem-Terra em 15 de Junho de 1215. Versão em português: Consciência e vontade, publicado em 9 ago. 2009. Disponível em: <<https://georgelins.com/2009/08/09/a-magna-charta-de-joao-sem-terra-1215-a-peticao-de-direitos-1628-e-o-devido-processo-legal/>>. Acesso em: 01 ago. 2017. Para acesso ao texto em inglês, conferir Treasures in full. Disponível em: <http://www.bl.uk/treasures/magnacarta/translation/mc_trans.html>. Acesso em: 01 ago. 2017.

de aplicação de pena e controle estatal, que “A Lei apenas deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias”¹⁴¹.

Foi nessa mesma França, onde a separação dos poderes foi maximizada e em que houve maior evolução da proporcionalidade como limite ao poder administrativo, que se desenvolveram teorias sobre desvio, excesso e abuso de poder com escopo de controle dos atos de polícia no âmbito da jurisprudência do *Conseil d'État*.¹⁴² Tal concepção é tão enraizada na França que, segundo Xavier Philippe e Georges Xynopoulos, até hoje os franceses, em razão da rígida separação de poderes dentro da jurisdição administrativa, preferem falar não em princípio, mas em controle de proporcionalidade¹⁴³.

Mas foi na Alemanha, movida pela virada kantiana do pós-guerra, onde se desenvolveu uma teoria robustecida e densa sobre o estudo dos direitos fundamentais no Ocidente. Somado a isso, sob a pena de Robert Alexy, foi elaborada uma teoria densa e que exerce forte influência sobre a doutrina e os Tribunais de diversos países, inclusive do Brasil, ainda que não de forma totalmente fiel ao concebido pelo citado autor, conforme se tratará mais à frente.

Segundo Paulo Bonavides, é possível se falar em dois princípios da proporcionalidade nesse toar histórico. O primeiro existiu antes da II Grande Guerra e é associado à proporcionalidade no controle de legalidade, enquanto o segundo, no deslocamento dos direitos fundamentais para o centro de gravidade da órbita jurídica, é uma expressão do controle de constitucionalidade. Isso com o adendo de que agora as declarações de direito constituem “atos de legislação vinculantes” e não mais “declarações político-filosóficas”¹⁴⁴.

Dando continuidade à análise histórica da proporcionalidade, cita-se aqui o estudo feito por Ricardo Aziz Cretton na obra *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*, em que analisou a proporcionalidade nos principais países europeus. Ei-lo. Na Suíça e na Áustria, a proporcionalidade, também derivada do direito administrativo, tem a serventia de limitação do poder estatal perante o cidadão.

¹⁴¹ FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789**. Disponível em: <http://pfdc.pgr.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2017. Para a versão em francês, conferir Conseil Constitutionnel. Disponível em: <<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/la-constitution-du-4-octobre-1958/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789.5076.html>>. Acesso em: 01 ago. 2017.

¹⁴³ PHILIPPE, Xavier. *Le Contrôle de Proportionnalité dans les Jurisprudences Constitutionnelle et Administrative Françaises*; XYNOPOULOS, Georges. *Le Contrôle de Proportionnalité des e Contentieux de la Constitutionnalité et de la Legalité em France, Allemagne et Angleterre*. In: CRETTON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001. p. 57.

¹⁴⁴ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 362.

Na França, citando novamente Xavier Philippe e Georges Xynopoulos, informa-se que, desde a sua faceta de significação moderada, a teoria do *détournement (abus et excès) du pouvoir discretionnaire*, tem-se dificuldade em se admitir um princípio substantivo na proporcionalidade. O primeiro autor afirma que ela está ligada às questões contenciosas do direito de liberdade (atos de polícia administrativa, liberdades sociais como o direito de greve e liberdades individuais), ao exercício da função pública (direitos e obrigações dos funcionários públicos, sanções disciplinares), à proteção da propriedade (conteúdo da utilidade pública, indenização proporcional nas desapropriações) e às intervenções do Estado no domínio econômico. Já o segundo autor vai além desses exemplos e dispõe que naquele país a proporcionalidade versa sobre princípios gerais do direito (não só administrativo), conceituação de “erro manifesto” e questões urbanísticas. Mas ambos defendem que ela tem uma conotação “meios-fins” e “custo-benefício”¹⁴⁵.

Na Itália, Bonavides informa que, por influência alemã e da própria Convenção Europeia de Proteção aos Direitos Humanos firmada naquele país, há aceitação implícita do princípio da proporcionalidade nas noções de “necessità, idoneità e proporzionalità del provvedimento”. Na Espanha pós-regime franquista, houve inserção do “princípio da proporcionalidade” na nova Constituição. Por fim, em Portugal, após o regime salazarista, também se inscreveu expressamente o “princípio da proporcionalidade” na Constituição.

No Brasil, é corriqueira a citação de que a primeira referência significativa à proporcionalidade em julgamentos foi feita no RE 18.331/SP pelo Ministro Orozimbo Nonato, ainda no ano de 1951. No referido recurso, o contribuinte tentava infirmar majoração do “imposto de licença sobre cabines de banhos” numa alíquota de 1.044%. Em sua fundamentação, o relator, a despeito de negar provimento ao recurso por ausência de caráter confiscatório do tributo, fez menção ao julgado da Suprema Corte dos EUA (caso *McCulloch v. Maryland*).

O relator ainda asseverou que “o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir”, bem como que “somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade do trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade”. A riqueza do julgado na aplicação da proporcionalidade foi além da citação da jurisprudência da Suprema Corte estrangeira e se utilizou da doutrina clássica francesa do *détournement de pouvoir* para, no controle de constitucionalidade, invocar “além da letra do texto”, o espírito do dispositivo questionado.

¹⁴⁵ PHILIPPE; XYNPOULOS, 2001, p. 66-67.

O escopo desta breve abordagem histórica é demonstrar que a proporcionalidade se insere num contexto de uma ideia geral de controle do poder do soberano, sendo paulatinamente transposta para o direito administrativo também com o escopo de controle dos atos da administração pública¹⁴⁶. Ou seja, não constitui uma impropriedade científica a sua aplicação para o estabelecimento de limites aos limites que ela impõe ao Estado Fiscal no exercício de seu mister de cobrar tributos, já que, sendo medida de defesa, a proporcionalidade *a contrario sensu* também serve para legitimar atos estatais que não a ferem.

2.2 O Devido Processo Legal como fundamento da Proporcionalidade

Em complemento à abordagem histórica da proporcionalidade que demonstrou estar ela atrelada sempre à ideia de controle dos atos do Estado em face do cidadão, torna-se conveniente analisar o paulatino ganho de juridicidade que esse instituto veio tomando ao longo do tempo. Como expressão abstrata de uma ideia de justiça e equidade, a doutrina viu-se obrigada, devido aos influxos do positivismo jurídico, a encontrar um fundamento normativo que expressasse essa justa ou equânime “medida de mérito”¹⁴⁷, a qual a proporcionalidade é responsável por efetivar. Decerto, foi no devido processo legal que esse fundamento normativo encontrou esteio, e é essa estruturação que ora se passa a analisar.

Em termos históricos, a doutrina, majoritariamente, aponta a cláusula do devido processo legal como desdobramento de uma ideia de legalidade surgida sob a terminologia *law of the land*, imposta pelos barões ingleses ao Rei João Sem Terra. Em solo norte-americano, essa cláusula passa a ser aceita a partir da edição da 6ª Emenda à Constituição daquele país, sendo que o grande *leading case* apontado pela doutrina reside no caso “Cal vs. Buli”, de 1798¹⁴⁸.

Em termos nacionais, frise-se, até a Constituição de 1988 a garantia ou princípio do devido processo legal não estava positivada nas nossas constituições. A norma era tida como implícita, o que, em certos casos, contribuiu para decisões criticáveis do ponto de vista de negativa expressa de vigência até mesmo dos valores insertos nessa cláusula do “Devido Processo Legal”.

¹⁴⁶ Helenilson Cunha Pontes, todavia, aponta uma pequena nuance entre a teoria do desvio de poder e a proporcionalidade. Para ele, a teoria do desvio de poder incide sobre o controle dos objetivos do ato, enquanto a proporcionalidade incide sobre a necessidade, a adequação e a proporcionalidade em sentido estrito.

¹⁴⁷ Remetendo-se ao conceito aristotélico de justiça.

¹⁴⁸ SOARES, Ricardo Maurício Freire. **O devido processo legal: uma visão pós-moderna**. Salvador: Jus Podivm, 2008. p. 67.

Como exemplo disso, tem-se a decisão em que o próprio ministro do Supremo lamentou a ausência de uma previsão expressa do devido processo legal na Constituição de 1891. Atente-se tratar de uma decisão que, a despeito de ter se dado sob a vigência da primeira Constituição da era republicana, já fora tomada em 1943.

No seu voto, o Min. Castro Nunes asseverou que:

Não temos em nossa Lei Magna uma cláusula especial, como a americana, condicionando o exercício do poder de polícia, nas suas diferentes modalidades. Mas as garantias enumeradas no art. 72, [da Constituição de 1891] compreendendo particularizadamente os direitos concernentes à vida (abolição da pena de morte, § 21), à liberdade (§ 13 a 16) e à propriedade (§ 17), bem como a ampliabilidade de outras garantias não expressas, mas subentendidas nas finalidades do regime (art. 78)¹⁴⁹. Equivalem, por construção jurisprudencial, à cláusula americana *due process of law*¹⁴⁹.

Não obstante isso, em termos evolutivos, é assente na doutrina nacional a acepção de que inicialmente o devido processo legal restringiu seu âmbito normativo ao processo penal, mais precisamente à obediência de seus aspectos procedimentais no exercício do *jus puniendi*¹⁵⁰. É o que se chamou de escopo, acepção ou enfoque procedimental do devido processo legal¹⁵¹.

Aos poucos, todavia, a jurisprudência viu-se na necessidade de glosar abusos legislativos, mas, para isso, fazendo-se necessária fundamentação em alguma norma jurídica. Dito de outro modo, as contingências do processo decisório em busca de justiça, equidade etc. conduziram a procura de um fundamento normativo para essas decisões controladoras de abuso.

Com isso, há uma grande virada do *locus* hermenêutico do devido processo legal. Ele passa de uma norma garantidora de procedimento – viés procedimental – para uma norma garantidora de procedimento justo – viés substancial. Nesse segundo momento, o devido processo legal passa, agora sim, a ser associado ao fundamento de decisões judiciais que vedam atos de abuso de poder por parte do Estado, sendo esse o gênero do qual viriam a ser espécie o

¹⁴⁹ LIMA, Maria Rosynete Oliveira. **Devido processo legal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999. p. 168.

¹⁵⁰ Idem, p. 158.

¹⁵¹ Como exemplo desse enfoque, Ricardo Soares (2008, p. 74) cita: a) direito à citação e ao conhecimento do teor da acusação; b) direito a um rápido e público julgamento; c) direito ao arrolamento de testemunhas e à notificação delas para comparecimento perante os tribunais; d) direito ao procedimento contraditório; e) direito de não ser processado, julgado ou condenado por alegada infração às leis *ex post facto*; f) direito à plena igualdade entre acusação e defesa; g) direito contra medidas ilegais de busca e apreensão; h) direito de não ser acusado nem condenado com base em provas ilegalmente obtidas; i) direito à assistência judiciária, inclusive gratuita; j) privilégio contra a autoincriminação; k) a proteção à igualdade entre as partes, o direito de ação e o direito de defesa e o contraditório.

excesso e o desvio de poder. Esse viés substantivo do devido processo legal deu substrato à proporcionalidade tal qual é conhecida e aplicada hoje.

Esse dado é facilmente constatável na análise das três decisões a seguir citadas, tanto o é que essa tríade, de tão paradigmática, é de citação corriqueira pelos autores do tema¹⁵². A primeira decisão, já citada acima no item 2.1 deste capítulo, trata-se do RE 18.331/SP, do ano de 1951, conforme já mencionado; nela, ocorreu a primeira menção à proporcionalidade e à razoabilidade de uma lei, malgrado ausência de um fundamento específico para decretação de sua inconstitucionalidade.

O segundo julgado tratou-se do HC nº 45.232 de 1968¹⁵³ em que se decidiu pela inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 314, de 1967 (então Lei de Segurança Nacional). Nesse julgado, foi declarado inconstitucional dispositivo que previa a suspensão do exercício de direito de profissão em empresa privada a quem respondesse pelos crimes nela previstos. O curioso à espécie é que a impetração teve como fundamento os genéricos “direitos de defesa”, “ao contraditório” e da “individualização da pena”, e que o próprio Relator, Min. Themóstoles Cavalcanti, lamentou a ausência de previsão expressa na Constituição de então de um dispositivo análogo à Emenda 6 da Constituição dos EUA, que prevê o devido processo legal como fundamento de vedação do excesso.

Não obstante isso, lastreou sua decisão em vários outros direitos já positivados, como o direito à vida e à vedação ao tratamento cruel, e na então cláusula de abertura do §35 do art. 150, que garantia a aplicação de todos os “direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota”.

Por fim, o terceiro precedente apontado como historicamente relevante na aplicação do devido processo legal em seu desdobramento da proporcionalidade foi a Rep. nº 930/DF, em

¹⁵² Como exemplo de autos que citam essas três decisões, tem-se Ricardo Soares, Maria Rosynete Lima, Ricardo Creton e Helenilson Pontes.

¹⁵³ Inconstitucionalidade do art. 48, do DL 314, de 1967 (Lei de Segurança). O habeas corpus é meio idôneo para anular despacho do juiz que aplica, no curso do processo, medida administrativa que corresponde à suspensão do exercício de direitos da profissão e do emprego em empresa privada. A medida preventiva corresponde a uma pena acessória. A sua aplicação depende de condenação em preceito que inclua também a aplicação de pena acessória. A inconstitucionalidade é decretada por ferir os arts. 150 *caput* e 150 par. 35, da Constituição, porque as medidas preventivas que importam na suspensão de direito ao exercício das profissões e o emprego em empresas provadas tira ao indivíduo as condições para prover a vida e subsistência. O par. 35 do art. 150 da Constituição de 1967, compreende todos os direitos não enumerados, mas que estão vinculados às liberdades, ao regime de direito e às instituições políticas criadas pela Constituição. A inconstitucionalidade não atinge as restrições ao exercício da função pública, porque a legislação vigente sobre funcionários públicos, aplicável à espécie, assegura uma parte dos vencimentos dos funcionários atingidos pelo art. 48, do referido decreto-lei. A inconstitucionalidade se estende aos parágrafos do art. 48, porque estes se referem à execução das normas previstas no artigo e consideradas inconstitucionais.

(HC 45232, Relator(a): Min. THEMISTOCLES CAVALCANTI, Tribunal Pleno, julgado em 21/02/1968, DJ 29-03-1968 PP-00990 EMENT VOL-00721-02 PP-00792 RTJ VOL-00044-03 PP-00322).

que se considerou inconstitucional uma série de restrições ao exercício de profissão de corretor de imóveis, por serem “irrazoáveis”, na linguagem dos julgadores. Tratava-se da Lei nº 4.116/62 e, dentre outras inconstitucionalidades, estabelecia os seguintes requisitos para a profissão: (1) certidões negativas dos distribuidores forenses relativas ao último decênio; (2) certidões negativas dos cartórios de protestos de títulos referentes ao último quinquênio; e (3) prova de residência no mínimo durante os três anos anteriores no lugar onde desejar exercer a profissão.

Desde então, em termos de jurisprudência nacional, o devido processo legal, como fundamento da proporcionalidade, ganhou a conformação normativa clássica como base para vedação ao arbítrio e abuso, na medida em que fundamenta a observância de um processo justo. Incorre, entretanto, em impropriedade conceitual quem reduz seu papel a somente uma garantia de justiça na atuação estatal.

Nas lições de Maria Rosynete Oliveira Lima, esses equívocos consistem em: (1) reduzir o âmbito de incidência do devido processo legal apenas aos processos judiciais [olvidando-se dos processos administrativos, das relações entre particulares e até mesmo das manifestações do poder público que se dão fora do âmbito processual, a exemplo da edição de atos normativos ou atos administrativos de efeitos concretos]; (2) restringir o devido processo legal a apenas uma relação em que este é gênero e os demais direitos são espécies e, por fim, (3) esvaziar o seu conceito, uma vez que o devido processo legal se daria na forma da lei, e esta, juntamente com a Constituição, já seria exaustiva na enunciação de direitos¹⁵⁴.

Ainda sob a pena da mesma autora, além de servir de fundamento para o controle do abuso, o devido processo legal tem por função conferir racionalidade ao sistema jurídico e funcionar como fundamento material para o controle de constitucionalidade¹⁵⁵. Muitas vezes o princípio *due process of law* incide para invalidar normas materiais ou processuais com ele incompatíveis. Já para Ricardo Soares, é utilizado ainda, independentemente da mediação de regras, para ordenar determinado procedimento, sempre que não houver uma ordenação legal, ou ainda quando a regulação daquele procedimento não for apta a realizar a finalidade propugnada pela principiologia do devido processo legal¹⁵⁶.

Função de tamanha dignidade só pode ser exercida com um elevado grau de abstração tanto jurídico quanto axiológico. Essa função, decerto, é bem exercida pelo devido processo

¹⁵⁴ LIMA, 1999, p. 174.

¹⁵⁵ Idem, p. 214.

¹⁵⁶ SOARES, 2008, p. 86.

legal, na medida em que ele se apresenta como cláusula aberta e não só como princípio. Tal mister lhe outorga a indispensável função de diálogo do sistema jurídico com os valores sociais.

A possibilidade de servir de ponte entre o âmbito jurídico, deontológico, ou mesmo dos princípios, e o âmbito ontológico, do ser, dos valores, é indispensável para a manutenção da estabilidade e legitimidade do sistema jurídico – mais adiante será avaliada essa relação entre os valores e os princípios. Para o momento, firme-se que isso se dá quando a cláusula de obediência a um devido processo legal internaliza juridicamente os valores sociais (incluindo nisso a aceção mais vaga de justiça), apresentando como um dos desdobramentos desse processo o respeito à proporcionalidade e à razoabilidade dos atos do poder público¹⁵⁷.

Tomando-se três elementos indispensáveis a um conceito de sistema jurídico justo, tem-se, na dignidade da pessoa humana¹⁵⁸, no devido processo legal e na proporcionalidade, três institutos com elevado grau de abstração, mas imprescindíveis para a operabilidade adequada – no sentido de justa – desse sistema. Sendo o primeiro elemento, dignidade da pessoa humana, fundamento da República localizado no topo desse sistema.

Contudo, em coerência com o que aqui se defende, o devido processo legal viria logo depois, como uma cláusula corretiva de opções injustas, mormente as que não prestigiassem ou obedecessem à dignidade da pessoa humana, e, por fim, a proporcionalidade se apresentaria com fundamento no devido processo legal substancial, como o critério por meio do qual um processo justo concretizaria a dignidade humana ou ajudaria na eleição dos valores prevalentes no caso concreto.

2.3 Valores, princípios e a proporcionalidade

Viu-se acima que o devido processo legal serve de ponte entre o âmbito valorativo – axiológico – e o âmbito jurídico – deontológico, devido à sua ampliada indeterminabilidade semântica. Prestando-se, inclusive, como fundamento da proporcionalidade e vindo esta a se comportar como critério de escolha na aplicação desses valores/princípios.

Neste momento do trabalho, destarte, deve-se fazer o necessário esclarecimento da relação existente entre valores e princípios. Algo que raramente é efetuado pela dogmática jurídica e

¹⁵⁷ No mesmo sentido, Soares afirma que “A cláusula princiológica do devido processo legal substancial desemboca na utilização do postulado ou princípio instrumental da razoabilidade/proporcionalidade, como recurso metodológico indispensável para concretização hermenêutica de um direito processual mais legítimo e efetivo. No mesmo sentido, Gilmar Mendes” (2008, p. 469-475).

¹⁵⁸ Em termos doutrinários, segundo Soares (2008, p. 68), tem-se o conteúdo da dignidade da pessoa humana como minimamente: (a) igualdade de tratamento; (b) não degradação ou coisificação; (c) mínimo existencial.

mais escassamente pelo direito tributário, mormente quando o assunto envolvido são as sanções políticas. Após isso, ainda dentro desse item, trabalhar-se-á a proporcionalidade como princípio, de modo a, logo em seguida, melhor ser compreendida a sua apresentação como regra na teoria de Alexy.

De uma maneira geral, os princípios são normas abstratas que fundamentam e condensam regras, conceitos, relações de causas e efeitos e demais informações imprescindíveis a que um determinado ramo do conhecimento seja alçado à categoria de ciência. Já os valores se inserem num âmbito maior de indeterminação, em regra, sendo estudados além das ciências sociais, na filosofia.

Não por outro motivo, encontra-se em Platão as mais antigas e sólidas colocações sobre o que viria a ser chamado no futuro de “filosofia dos valores”. Considerações sobre o bom, o belo, o justo, o nobre e o santo passam a ser assentes na filosofia, bem como as relações entre os valores, a experiência humana e a cognoscibilidade do mundo e de objetos a serem valorados. Nesse contexto, encontra-se fundamento não raro metafísico para os valores, quando a própria filosofia recorre “ao espírito” humano para sua explicação.

A despeito de sua complexidade fenomenológica, a conceituação de valores ainda se situa no âmbito da aporia, a ponto de Johannes Hessen afirmar que o “valor” rigorosamente não se define, isto é, estaria dentro dos grandes conceitos da filosofia, assim como os conceitos de “ser”, “existência” etc. Para o autor, o que se poderia fazer no caso apenas seria uma tentativa de classificação ou demonstração de conteúdo¹⁵⁹.

No mesmo sentido e de forma mais didática, Miguel Reale resume que, semelhante ao conceito do “ser”, o valor vale o que vale, assim como o ser é o que é. Para ele, dentro de uma lógica valorativa, isto é, axiológica, ou bem se veem as coisas enquanto elas são ou enquanto elas valem, logo algo que vale deve ser. Não existe uma terceira categoria¹⁶⁰. Os valores atuam como ideias, guiando o comportamento humano¹⁶¹. Ainda dentro do afã da filosofia em conceituar coisas e fenômenos, esse autor ainda classifica o axiológico sob prismas subjetivo e objetivo.

Naquele âmbito, algo vale porque, no sujeito, esse algo se põe como desejável, apreciável ou prazeroso em razão da consciência ou experiência, que vêm a determinar uma razão de preferibilidade. Já neste prisma (objetivismo axiológico), citando Sheler e Hartmann, os valores não advêm de desejos ou preferências oriundas de fatos sociais, mas de algo que se

¹⁵⁹ HESSEN, Johannes. **Filosofia dos valores**. Coimbra: Edições Almedina, 2001. p. 43.

¹⁶⁰ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 187-188.

¹⁶¹ Idem, 1998, p. 47.

coloca antes do conhecimento ou da conduta humana, eles existem por si só, apesar de poderem ser determinantes de condutas, e são “descobertos” ao longo da história¹⁶².

Para Ernani de Paula Contipelli, as definições de valor pela filosofia sempre se apresentam polarizadas entre predicados conferidos pelo sujeito a um objeto, conotando-se impressões positivas ou negativas decorrentes de preferências psicológicas (subjativismo axiológico); ou se apresentam como qualidades ideais sem relação com a realidade (objetivismo axiológico)¹⁶³. Para ele, valioso e ideal não se confundem, apesar de aquele exigir um referencial concreto¹⁶⁴.

Veem-se, pois, duas formas distintas de explicação do fenômeno valor, porém compatíveis, já que é possível vislumbrar os valores como algo inicialmente subjetivo, que gera bem-estar psicológico, empatia ou – para quem acredita – satisfação ao “espírito humano”. Isso, todavia, não impede a sua “objetivização”, na medida em que a convivência comunitária o impõe. Após essa “objetivização”, é razoável se imaginar que o próximo passo evolutivo seja a sua transmutação do campo axiológico para o deontológico, seja ético-moral, seja jurídico.

Conforme já acima adiantado, observa-se que, desde a tentativa de conceituação, há evidentes paralelismos entre princípios e valores, já que ambos implicam predisposições subjetivas ou preferências objetivas de um corpo de sujeitos a determinadas opções de objeto ou forma de agir. Eis um fundamento para os direitos. Essas semelhanças quedam-se ainda mais evidentes quando, tal qual nos princípios, também nos valores se identificam um núcleo duro, imutável.

A esse fenômeno Miguel Reale dá o nome de invariantes ou constantes axiológicas, no qual alguns valores ascendem à consciência coletiva e adquirem caráter permanente e definitivo¹⁶⁵. A Axiologia de Reale, que pressupõe a existência de invariantes axiológicas, se opõe à tentativa de imposição de relativismos axiológicos na compreensão histórico-cultural dos valores, sem contudo descambar para o idealismo absoluto dos valores próprios do ontologismo axiológico¹⁶⁶.

Constata-se, outrossim, uma fusão entre o caráter histórico dos valores com uma determinada imutabilidade paulatinamente construída sobre o núcleo duro deles, o que, para Ernani Contipelli, explica o fato de cada ciclo cultural possuir suas próprias constelações

¹⁶² REALE, 1999, p. 196; 203.

¹⁶³ CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. São Paulo: Almedina Brasil, 2010. p. 31.

¹⁶⁴ Idem, p. 26.

¹⁶⁵ REALE, Miguel. **Introdução à Filosofia**. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 161.

¹⁶⁶ Idem, p. 52.

axiológicas, revelando assim distintas concepções e preferências sobre a realidade¹⁶⁷. Esse padrão estrutural entre um núcleo de valores duro e imutável, construído historicamente, também se repete nos princípios.

Por fim, vê-se ainda que as semelhanças entre valores e princípios não cessam nos aspectos acima trabalhados. Listar-se-ão abaixo mais algumas características citadas por Ernani de Paula Contipelli. A primeira delas é a referibilidade, no sentido de que os valores sempre direcionam as condutas para determinados fins, funcionando como entidades vetoriais. Os valores implicam priorização, de modo a influenciar o estabelecimento da gradação hierárquica axiológica; como também gradação hierárquica em cada período histórico de acordo com a tábua de valores respectiva. Ao mesmo tempo em que são incomensuráveis, não se quantificam os valores, eles possuem certa objetividade, inesgotabilidade e, por fim, historicidade¹⁶⁸.

Nessas três últimas características dos valores identifica-se sua feição política, no sentido de ser mutável e resultante de influxos do embate de interesses conflitantes em uma sociedade. Na objetividade, enxergam-se os valores como algo partilhado pela comunidade, mas não necessariamente da mesma forma e por todas as pessoas (subjetivismo axiológico), o que implica uma ação política nesse iter intersubjetivo, na medida em que imprescinde de um processo de convencimento pelos indivíduos sobre a “verdade” ou “virtude” de seus valores. Do mesmo modo a inesgotabilidade, que é característica muito próxima do processo político, pelo mesmo motivo da objetividade, mas que não se esgota nele. Isso porque o surgimento de valores pode se dar pelas mais diversas contingências históricas, culturais e até mesmo biológicas ou naturais.

A finalidade dessas considerações sobre a categoria jurídica dos valores se dá basicamente por dois motivos. O primeiro é a necessidade de se fundamentar os princípios jurídicos em algo além da dogmática jurídica, pois em última instância são motivos metajurídicos que explicam o grau de eficácia de algumas normas e a possibilidade ou não de modificação de sua aplicação (jurisprudência). O segundo motivo, desdobramento do primeiro, reside na necessidade de desnudamento do verdadeiro embate por trás do tema do tamanho da tributação ou da forma com que os tributos são cobrados, nisso se incluindo a temática das sanções político-tributárias, algo de que se tratará mais adiante.

Volta-se, pois, aos valores como fundamento dos princípios. Também no que toca à proporcionalidade, afere-se que os valores por trás dela estão mais próximos do “subjetivismo

¹⁶⁷ CONTIPELLI, 2010, p. 50.

¹⁶⁸ Idem, 2010, p. 34-46.

axiológico”, mais precisamente de uma ideia de equidade, que ressoa mais acalentadora, mais próxima de um sentimento de justiça ou até mesmo de conforto psicológico.

A despeito de se identificar um caráter dúplice na proporcionalidade, na medida em que age tanto como vetor hermenêutico, controlando as ações do Estado, quanto como regra de aplicação dos princípios versantes sobre os direitos fundamentais, é opinião unânime que ela vincula os três poderes, independentemente do exercício de suas funções típicas ou atípicas. Ademais, é uma constatação irrefutável que, em termos de proteção ao contribuinte, a proporcionalidade tem sido rogada para o controle de uma série de institutos tributários, como, por exemplo, das multas com efeitos confiscatórios, do respeito à capacidade contributiva, do limite ao valor da taxa de serviço público e, como tratado aqui, da vedação das sanções políticas.

Visto o embrião doutrinário da proporcionalidade em Aristóteles, bem como os eventos históricos que deram ensejo a essa regra, fica mais fácil extrair seu real alcance e significado. Primeiramente sendo concebida como regra de equidade, em seguida passando a associar-se a um fundamento de controle dos atos estatais e, por fim, servindo de substrato para o controle de legalidade de atos *in concreto* e, posteriormente, ao controle e à filtragem constitucionais.

A proporcionalidade representa um importante instrumento da passagem do Estado de Direito para algo mais, o Estado Constitucional de Direitos, pois, segundo Helenilson Cunha Pontes, ela permite à Constituição assumir o centro gravitacional do sistema normativo. Com isso, facilita o adequado e pormenorizado controle de validade material dos atos estatais, concretizando o postulado de que o direito não se esgota na lei (ato estatal que representa a vontade geral)¹⁶⁹.

E continua esse autor, em obra referência sobre o tema, a afirmar que a proporcionalidade se desgarrou da noção inicial de concretização de direitos fundamentais para tornar-se um princípio geral vinculante de toda atividade estatal, vedando-lhe o arbítrio. Sua transposição para a seara do Direito Constitucional deveu-se ao desenvolvimento da ideia de Estado de Direito, da consolidação de posições subjetivas dos indivíduos perante o Estado e, acima de tudo, das constantes afirmações do princípio pelo Tribunal Constitucional Federal na Alemanha depois da Segunda Guerra Mundial¹⁷⁰.

Quanto à tese de que a proporcionalidade seria apenas um método (ou critério) de interpretação, Helenilson Cunha Pontes discorda veementemente. Para ele, reduzir o que chama de princípio da proporcionalidade a um método ou critério de interpretação, resultado de

¹⁶⁹ PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 50.

¹⁷⁰ Idem, p. 46.

escolha do intérprete, seria menoscabo do seu conteúdo normativo. Isso porque a proporcionalidade seria um princípio jurídico vinculante ao intérprete-aplicador do Direito, não lhe sendo uma faculdade a escolha entre aplicá-la ou não, pelo contrário, é seu dever a observância sob pena de inconstitucionalidade¹⁷¹.

Para essa doutrina, majoritária, ressalte-se, pode-se dizer que a proporcionalidade tem a função geral de um princípio implícito que concretiza a boa e velha equidade, expressando a justiça de forma mais lídima. Há, também, duas funções específicas, a primeira consiste na sua essência de concepção, que é o controle do arbítrio dos atos estatais (abuso de poder por excesso ou desvio), e a segunda consiste em um mandamento de serem aplicados o tanto quanto possível os princípios fundamentais, ainda que eventualmente conflitantes, na linha da teoria de Robert Alexy.

Nesse mesmo sentido, Willis Santiago Guerra Filho, citado por Ricardo Cretton, ao falar do *topos* argumentativo da proporcionalidade, nomina de “concordância prática” ou “harmonização do procedimento” de conformação a ponderação de valores que estariam ali conflitando, de modo que, no caso concreto, prevaleça apenas um, mas otimizando a preservação do núcleo essencial dos demais e evitando seu sacrifício total. Ao chamá-lo de “princípio dos princípios”, o referido autor afirma que consiste numa exigência da fórmula política adotada por nosso constituinte, a do Estado Democrático de Direito¹⁷².

Já Karl Larenz refere-se ao mesmo como “princípio da proporcionalidade”, que considera um princípio jurídico de direito material, decorrente diretamente da noção de justiça, justa medida, moderação, que se converte em fio condutor metodológico da concretização judicial da norma. E, sabendo que, na manifestação desses princípios, restará uma margem pessoal de avaliação de um lado, concebe-se a “ponderação de bens” como um processo racional que segue princípios identificáveis e, até certo ponto, comprováveis¹⁷³.

A despeito de a maior parte da doutrina classificar a proporcionalidade como princípio, para fins deste trabalho adotar-se-á ela como regra ou critério de solução de conflitos entre princípios, conforme abaixo se verá.

¹⁷¹ PONTES, 2000, p. 54.

¹⁷² GUERRA FILHO, Willis Santiago. A interpretação Especificamente Constitucional. In: CRETTON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001. p. 63.

¹⁷³ LARENS, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução de José Lamengo. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014. p. 586-587.

2.4 Proporcionalidade como vedação de excesso e de proteção deficiente

Assentado que a proporcionalidade é critério de aferição de juridicidade e até mesmo de justiça para os atos estatais, que têm como fundamento imediato o devido processo legal no seu aspecto substancial, o referido princípio serve, na maioria das vezes, como critério de aferição de abusividade desses atos estatais de natureza comissiva. Como visto acima, contudo, o papel primordial dos princípios, nisso se incluída a proporcionalidade, consiste em tradutor dos valores para o campo jurídico.

Ocorre que esse modelo de proporcionalidade foi ao longo do tempo demonstrando-se insuficiente à medida que os direitos fundamentais evoluíam. Ele servia de modo satisfatório para sua utilização como critério de controle de atos estatais comissivamente abusivos. Entretanto não serve como resposta jurídica às demandas decorrentes de direitos prestacionais. Desse panorama concebe-se a proporcionalidade na vertente proibição à proteção insuficiente como parâmetro de controle para a efetivação mais eficiente de direitos sociais.

A sua ideia não chega a ser sofisticada, apenas parte do pressuposto evidente de que todo direito positivamente declarado corresponde a um dever de proteção por parte do Estado. Raciocínio esse semelhante ao utilizado no dever fundamental de pagar tributos. Após identificado o dever de proteção, afere-se se esse dever está sendo prestado de forma eficaz¹⁷⁴.

Essa categoria jurídica de proporcionalidade como vedação à proteção deficiente, a despeito de se iniciar como padrão de controle na efetivação de direitos sociais, expande-se rapidamente para os chamados direitos de “primeira geração”, na medida em que se aplica aos chamados mandados de criminalização e a uma série de casos afeitos à matéria penal¹⁷⁵.

Como exemplo da primeira decisão de tribunal superior nesse sentido, aponta Lênio Streck o HC nº 6.466/SP, o que, em suas palavras, deixou de trabalhar com garantismo negativo,

¹⁷⁴ Rebecca Groterhorst, ao se referir a Claus-Wilhelm Canaris e sobre como este identifica se a proteção é insuficiente, diz: “[...] num primeiro passo, que fundamental a existência do dever de proteção como tal, e, num segundo passo, verificar se o direito ordinário satisfaz suficientemente esse dever de proteção, ou se, pelo contrário, apresenta, neste aspecto, insuficiente”. In: GROTERHORST, Rebecca. **Direitos Sociais e Proporcionalidade**. Análise da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015. p. 68.

¹⁷⁵ Como exemplo de aplicação da vedação à proteção insuficiente em matéria penal, tem-se o julgamento da ADI 4424, ajuizada pela Procuradoria Geral da República (PGR). O artigo 16 da lei dispõe que as ações penais públicas “são condicionadas à representação da ofendida”, mas, para a maioria dos ministros do STF, essa circunstância acabava por esvaziar a proteção constitucional assegurada às mulheres. Com a decisão, o Plenário entendeu que nos crimes de lesão corporal praticados contra a mulher no ambiente doméstico, mesmo de caráter leve, o Ministério Público tem legitimidade para deflagrar ação penal contra o agressor sem necessidade de representação da vítima. Também na ocasião, os ministros entenderam que não se aplica a Lei 9.099/1995, dos Juizados Especiais, aos crimes abrangidos pela Lei Maria da Penha. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=322468>>.

em que a violação da proporcionalidade ocorre pela proibição de excesso (*Übermassverbot*), não mais esquecendo a circunstância de que o Estado pode vir a violar o princípio da proporcionalidade na hipótese de não proteger suficientemente direitos fundamentais de terceiros (garantismo positivo), representado pela expressão alemã *Untermassverbot*¹⁷⁶.

Afigura-se, pois, incompleta a afirmação de que a proporcionalidade apenas se serve como direito de defesa dos abusos do Estado, mas, sim, hodiernamente se presta como parâmetro de controle de condutas omissivas da proteção de valores juridicamente tutelados. E para isso não é necessária uma reviravolta conceitual, mas apenas encarar a outra face de sua aplicação, se o sistema jurídico considera ilícito o excesso, também é considerada ilícita a insuficiência ou deficiência.

Na abordagem desse tema, verifica-se que muitos autores enveredam por uma discussão acerca da titularidade de direitos fundamentais por parte do Estado¹⁷⁷. Ocorre que ser ou não o Estado titular de direitos fundamentais – o que depende basicamente de uma visão de sociedade liberal ou intervencionista – a despeito da importância da discussão em si, pouco altera o resultado científico da análise posta neste trabalho.

O que mais importa para a análise do tema, como bem coloca Alexandre Moreira van der Broockie, é que o âmbito normativo da aplicação do conceito de proibição da proteção deficiente não é campo titularizado por apenas um sujeito de direito detentor de um único direito fundamental. Na quase totalidade das vezes, a utilização da proibição da proteção deficiente se dá num emaranhado de fatos sociais, com inúmeros sujeitos titularizando vários direitos fundamentais com diferentes esferas de abrangência colidentes e sobrepostas¹⁷⁸. Ou seja, um campo propício para a aplicação das leis da ponderação epistêmica de Alexy.

Com isso, é indiferente se o Estado está a agir em nome próprio, como titular de direitos patrimoniais, ou não, ou se está a proteger direitos de terceiros prejudicados com a conduta do ofensor à livre concorrência, por exemplo. Mais importante do que isso é se observar que é do Estado a obrigação de tutelar um bem jurídico deficientemente protegido. Nesse sentido, Broockie assevera que o dever de proteção – *schutzpflichten* – está a cargo do Estado, que,

¹⁷⁶ STRECK, Lênio Luiz. **A dupla face do Princ. Proporcionalidade e o cabimento de Mandado de Segurança em matéria criminal:** superando o ideário liberal individualista-clássico. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15715-15716-1-PB.pdf>>.

¹⁷⁷ Mais sobre o tema na obra: FERREIRA, Hamanda Rafael Leite. **O Estado como Titular de Direitos Fundamentais:** (Im)Possibilidade e Consequências da Atribuição de direitos fundamentais às pessoas de direito jurídicas de direito público. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

¹⁷⁸ VAN DER BROOCKIE, Alexandre Moreira. **Proibição da proteção deficiente:** a proporcionalidade como instrumento de realização dos direitos fundamentais. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas) – Universidade Estadual do Norte do Paraná. Jacarezinho-PR, 2014. p. 33.

independentemente da formação de relação jurídica subjetiva entre si e o titular do direito fundamental, deve agir para “assegurar” os valores protegidos por direitos fundamentais¹⁷⁹.

Para Ingo Wolfgang Sarlet, a proibição da proteção deficiente, antes de mais nada, é um critério de verificação de constitucionalidade, além de ser, ao lado da proibição do excesso, uma componente do conceito de proporcionalidade¹⁸⁰. Ou seja, a proporcionalidade em si é um fenómeno, sendo que as proibições do excesso e da proteção deficiente são duas faces inseparáveis do mesmo instituto. Isso implica um importante desdobramento, consistente na aplicação dos critérios de aferição da proporcionalidade (necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito), também para a vedação de proteção insuficiente.

Não por outro motivo Laura Clérico elucida que não é necessário fazer alterações substanciais nos elementos de exame da proporcionalidade da proibição do excesso para vedação à proteção insuficiente. Há evidência de que nos dois aspectos se examina a relação entre a intensidade da restrição ao direito e os argumentos que falam a favor do peso e da importância do direito ou bem jurídico coletivo colidente, já que a regra da proporcionalidade em sentido estrito é similar para os mandamentos de proibição por excesso e de vedação à proteção deficiente. As diferenças não se dão na estrutura da regra, mas no contexto de aplicação¹⁸¹.

Nesse contexto de vedação à proteção deficiente, proporcionalidade e teoria de Alexy, Rebecca Groterhost adverte que a obra do jurista alemão não dá uma resposta para as omissões parciais, entendendo, com base nela, que nesse caso haveria afronta à separação dos poderes e ao princípio democrático¹⁸². Nesse aspecto peculiar de anomia para o caso de lei regulamentadora do art. 146-A da Constituição, remete-se o leitor ao item 1.4 deste trabalho, em que se recorre ao método tópico-problemático como o mais adequado para a resolução de controvérsias em torno da ausência de norma. A saída da teoria alexyana para isso, quando invoca a ideia de constituição marco, consistente no campo de discricionariedade que a Carta

¹⁷⁹ VAN DER BROOCKIE, 2014, p. 33. Ressalte-se que, nessa obra, esse autor é notório defensor do Estado como titular de direitos fundamentais.

¹⁸⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 397.

¹⁸¹ CLÉRICO, Laura. **El examen de proporcionalidad: entre el exceso por acción y la insuficiencia por omisión o defecto in El principio de proporcionalidade y la interpretación constitucional**. Organizador: Miguel Carbonell. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos do Ecuador. ISBN: 978-9978-92-686-4. Quito, Ecuador, 2008. p. 167; 172.

¹⁸² GROTERHORST, 2015, p. 77.

Política faculta ao legislador para regulamentar determinado tema, desde que dentro dos marcos entre o que ela expressamente proíbe e o que ela determina¹⁸³.

Esta parte do trabalho não envereda por essa discussão por ora, mas, sim, tem o escopo de desconstruir a argumentação usual de que o fechamento de estabelecimento ou a imposição de registros especiais para o seu funcionamento seria uma sanção política por ser desproporcional por excesso. Visa demonstrar que, nesses casos, tem-se um bem jurídico não devidamente tutelado e que há respaldo dentro da própria proporcionalidade para medidas de tamanha contundência.

Desse modo, seja quando constada a situação de anomia do art. 146-A da Constituição, seja quando existentes regimes especiais de tributação e fiscalização (a exemplo do regime especial para fabricação de cigarros), há forçosamente de se recorrer aos três critérios de aferição da proporcionalidade (também por proteção insuficiente): necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito. Com isso, havendo proteção inadequada sob qualquer aspecto, também haverá situação de inconstitucionalidade.

Apesar de simples diagnóstico de proteção insuficiente à livre concorrência e aos demais valores protegidos pela norma tributária nos casos de mercados evidentemente concentrados e de acúmulo notório de dívidas, conforme se tratará no capítulo seguinte, de uma forma geral a permissão de fechamento de empresas e de cassação de registro não é de identificação e solução tampouco simples.

De outra ponta, não é impróprio dizer que permitir a um devedor a utilização da contumaz inadimplência tributária para lesão ao Estado e aos concorrentes afigura uma omissão desproporcional por parte desse mesmo Estado, mormente diante do que já fora até aqui colocado a exemplo do Estado Fiscal, dever fundamental de pagar tributos, construção de raciocínio tópico nas sanções políticas, o que desemboca na proporcionalidade. Assim, não se dá para aplicar a proporcionalidade pela metade (somente proibição do excesso), devem ser afirmados os valores inseridos na norma tributária, também se proibindo proteção insuficiente.

O equilíbrio entre uma e outra novamente remete a uma questão central deste trabalho, sendo que mais um autor, Van der Broockie, também se socorre a ele quando invoca um sopesamento necessário para um equilíbrio da proporcionalidade entre proibição de excesso e proibição de deficiência de proteção. Já que as normas-princípios sopesadas ou os seus meios de proteção ostentam uma perspectiva objetiva e são abrangidas pelo dever de agir¹⁸⁴.

¹⁸³ Sobre o conceito de Constituição Marco em Robert Alexy e sua aplicação à problemática das sanções políticas, remete-se o leitor ao item 3.3 deste trabalho.

¹⁸⁴ VAN DER BROOCKIE, 2014, p. 108.

Complementa esse autor ao dizer que o dever de proteção, além de desdobramento de uma perspectiva objetiva dos direitos fundamentais, corresponde, em regra, a um direito subjetivo à proteção correlato. Bem como que a proibição da proteção suficiente tem natureza principiológica e instrumental em relação aos direitos fundamentais, sendo que seu método adequado é o sopesamento para verificação de sua suficiência¹⁸⁵.

Essa análise, ainda que sucinta, visa demonstrar um verdadeiro vácuo epistemológico, uma vez que inexistem trabalhos que abordam a vedação da proteção insuficiente no tocante às indigitadas sanções políticas. As análises existentes são incompletas cientificamente, pois estudam o objeto apenas sob o aspecto da vedação do excesso, sem se perquirir o quão danosa é a conduta do devedor contumaz, que ofende a livre iniciativa.

A defesa do coletivo, da sociedade, não pode, de forma alguma, prevalecer aprioristicamente, ressalte-se, sobre a defesa do indivíduo, já que a razão de ser da sociedade, pelo menos no contratualismo, é de instrumento para garantia da coexistência pacífica entre os indivíduos. Porém, não se pode sacrificar o fim em prol do meio. Consiste numa tarefa difícil encontrar o justo equilíbrio entre proibição da proteção deficiente e proibição de excesso¹⁸⁶.

2.5 A proporcionalidade à luz de Robert Alexy

Tendo visto a proporcionalidade como princípio, sob um enfoque teórico mais geral, pode-se adentrar então uma das mais refinadas e influentes teorias sobre esse instituto na contemporaneidade. Trata-se do conjunto da obra de Robert Alexy sobre direitos fundamentais, no qual se dá uma categorização epistemológica ao fenômeno da proporcionalidade.

Inicia-se por diferenciar, de forma inovadora, as regras dos princípios. Diz-se inovadora, pois vai além da doutrina mais moderna que impinge a essa distinção ao afirmar se tratarem os princípios de “mandamentos nucleares” ou “disposições fundamentais”, sempre com a ideia comum de que os princípios seriam as normas fundamentais do sistema¹⁸⁷, bem como – por

¹⁸⁵ VAN DER BROOCKIE, 2014, p. 108.

¹⁸⁶ Idem, p. 149.

¹⁸⁷ SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, nº 1, p. 607-630. 2003. Disponível em: <http://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2003-RLAEC01-Principios_e_regras.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2017. Ressalte-se que o autor nesse texto não está a defender o que aqui foi classificado como a doutrina moderna sobre os princípios, mas apenas estava a expor seu significado à luz dessa corrente doutrinária.

lógica – supera mais ainda a doutrina tradicional que classificava os princípios apenas como mais um critério de colmatação de lacunas¹⁸⁸.

Para Alexy, regras e princípios estão reunidos sob o conceito de norma. Tanto uma como o outro residem no plano deontológico, i.e., do dever-ser. Para diferenciá-los, sob o escopo de sua teoria, foi necessário superar as distinções que as “teorias clássicas” apontam, tais como as de que as regras diferem dos princípios em razão da generalidade, da determinabilidade de aplicação, da explicitude do conteúdo axiológico, etc. Mas, principalmente, ele busca demonstrar que essas diferenças vão além do grau entre uma regra e um princípio e, sim, são qualitativas.

A distinção ontológica e estrutural entre esses dois tipos de normas afigura-se de suma importância para os fins instrumentais da teoria dos direitos fundamentais concebida pelo autor. Isso porque, quando bem entendida, será uma ferramenta indispensável para a utilização da regra ou máxima da proporcionalidade, com os fins de dirimir colisões de princípios, identificar e delimitar as restrições aos direitos fundamentais e, por fim, entender o papel dos direitos fundamentais no sistema jurídico¹⁸⁹.

O ponto alto desse raciocínio consiste na definição de princípios como mandados de otimização, ou seja, tipos de normas que determinam que os princípios sejam realizados na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes. Já as regras consistem em normas que podem ser satisfeitas ou não satisfeitas, o que quer dizer que a diferença entre eles é apenas qualitativa e não de grau¹⁹⁰.

Tanto isso é procedente que a colisão entre eles é dirimida de formas diferentes. Para as regras, existem os métodos clássicos de solução de antinomias¹⁹¹, mas, para os princípios, deverá se aferir não a dimensão de validade (o que é feito em relação às regras), mas a dimensão de peso¹⁹². Para tanto, deve-se perquirir as possibilidades fáticas e jurídicas de cada princípio versado, de modo a estabelecer uma relação de precedência condicionada *a posteriori*. Ei-la:

¹⁸⁸ Em obra clássica sobre a hermenêutica tradicional, Carlos Maximiliano tece interessantes e emblemáticos comentários sobre a função tradicional dos princípios em colmatar lacunas, fazendo menção a autores do início do século XX que cunhavam aos princípios a categoria de “princípios filosóficos do direito positivo”, “se acham em germe no Código”, “existem em potência no Direito Natural” ou se “supõem latentes no âmago das regras explícitas”. O grau de asserção dessas expressões dá uma dimensão mais nítida de como os princípios, na visão tradicional, são relegados a praticamente uma categoria subjurídica (Cf.: MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 242).

¹⁸⁹ Idem, p. 85.

¹⁹⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 90-91.

¹⁹¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília. p. 94.

¹⁹² ALEXY, 2008, p. 94.

Se o princípio **P1**, sob as circunstâncias **c**, precede ao princípio **P2** – (**P1 p P2**) **c** – e se **P1** sob as circunstâncias **c** resulta a consequência **R**, então vale uma regra que tem em **c** o suposto de fato e em **R** a consequência jurídica: **c** → **R**.

A base desse raciocínio é a metáfora do peso concebida na jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão para elaborar a “lei de colisão”. Segundo ela, “as condições sob as quais um princípio precede a outro constituem o suposto de fato de uma regra que expressa a consequência jurídica do princípio precedente”¹⁹³. O que Alexy defende com isso é que não há uma relação de precedência incondicionada entre os princípios, o grau de prestígio e de afetação – ou seja de precedência – de cada um depende das condições do caso concreto. Essa sua regra, decerto, é extremamente útil para a solução do problema posto neste trabalho, como se abordará no capítulo terceiro.

É no modo de aferir essas possibilidades fáticas e jurídicas dos princípios que a teoria de Alexy afigura-se mais nítida. O modo como isso se dará é por meio da máxima da proporcionalidade. Dessa máxima depende a natureza dos princípios e vice-versa¹⁹⁴. Ela, por sua vez, é dividida em três regras ou máximas parciais: a adequação dos meios-fins, a necessidade (mandamento de meio menos gravoso) e a proporcionalidade em sentido estrito (regra da ponderação).

Essa teoria de Alexy, contudo, não passou infensa às críticas. As principais delas, em linhas gerais, giram em torno de definição racional da efetiva dimensão de peso e limites aos princípios, com possibilidade lógica de se recair no arbítrio. Tanto que, para combatê-las, escreveu uma outra obra, dessa feita, “Epílogo à Teoria dos Direitos Fundamentais”, que, como o próprio autor adverte no seu início, serve como “resposta às grandes objeções formuladas à Teoria dos Direitos Fundamentais, tais como dos princípios como mandado de otimização e da regra da ponderação como método inexcusável para aplicação dos mesmos”¹⁹⁵.

Nesse outro livro, ele esclarece que a ideia de “ponto máximo” não necessariamente indica que só haja uma resposta correta para o caso, a partir do que se poderia trabalhar com outros conceitos “alexyanos”, como o de “Constituição Marco”, e as escolhas políticas. A regra da adequação, por exemplo, funciona como excludente dos meios inidôneos e não necessariamente a perquirição da melhor solução. Quanto à regra da ponderação (proporcionalidade em sentido estrito), Alexy foi mais específico e estabeleceu o significado

¹⁹³ Idem, p. 94-95.

¹⁹⁴ Idem, p. 116.

¹⁹⁵ ALEXY, Robert. *Epílogo a la Teoria de los Derechos Fundamentales. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Revista Española de Derecho Constitucional*, ano 22, nº 66, p. 13. 2002. Tradução livre.

de que “quanto maior é o grau de não satisfação ou afetação de um princípio, maior deve ser a importância de satisfação do outro”¹⁹⁶.

A esse postulado ele chamou de “lei da ponderação material”, uma vez que estaria a se investigar o próprio conteúdo dos princípios. Dentro dessa regra, ele estabeleceu um passo a passo, primeiramente a identificação do grau de afetação do princípio, que cederá, após isso, a definição da importância de satisfação do princípio colidente e, por fim, se a importância de satisfação de um justifica a afetação do outro^{197,198}.

Em arremate, complementando a regra acima por ele estabelecida, como resultado da ponderação, concebeu também o que chamou de “lei de ponderação empírica”, segundo a qual “quanto mais intensa se revelar a intervenção em um dado direito fundamental, maiores hão de se revelar os fundamentos justificadores dessa intervenção”¹⁹⁹. Isso para equalizar o papel que a incerteza fática das premissas decisórias exerce sob o exame da necessidade e da adequação.

Algo que chama a atenção na teoria de Alexy é que, diferentemente da maior parte da doutrina e até mesmo dos Tribunais, ele não categoriza a proporcionalidade como princípio. Para ele, trata-se de uma norma enquadrada como regra instrumental para aplicação, solução de colisões e delimitação de restrições dos princípios. Acrescente-se que, de uma leitura sistemática da sua doutrina, percebe-se uma nítida diferença entre valores, princípios e regra da proporcionalidade. Os primeiros detêm um caráter axiológico, os segundos, por sua vez, um caráter deontológico, e a terceira seria, conforme referido, uma regra para aplicação dos princípios.

Essa verdadeira engenharia hermenêutica concebida por Alexy não passou, conforme falado acima, imune às críticas. Isso não poderia ser diferente, uma vez que o próprio fenômeno da ponderação, de *per se*, gera controvérsias. A principal crítica, apontada por Habermas na visão do próprio Alexy, consistiria em que a ponderação permite níveis de subjetivismo ilimitados, o que lhe retiraria a racionalidade. Ele combate essa objeção com a utilização das seguintes categorias: “pretensão de correção”, argumentação, representatividade, controle de constitucionalidade e justificação na aplicação dos direitos fundamentais²⁰⁰, o que ele nomina de “constitucionalismo discursivo”.

¹⁹⁶ Idem, p. 38.

¹⁹⁷ Idem, p. 38.

¹⁹⁸ Alexy (2002, p. 14) narra que as principais objeções que Habermas fez à sua teoria reside no fato de este filósofo defender que não é possível emitir juízos racionais, em primeiro lugar, sobre as intensidades das intervenções nos direitos fundamentais, em segundo lugar, sobre os graus de importância de satisfação dos princípios e, em terceiro lugar, sobre a relação que existe entre um e outro.

¹⁹⁹ ALEXY, 2008, p. 95.

²⁰⁰ ALEXY, Robert. Ponderación, control de constitucionalidad y representación. Disponível em:

Para esse autor, a função do que chamou de “lei da ponderação” é estabelecer juízos racionais na escolha e na medida ou no grau de aplicação dos princípios. É possível, na sua visão, percorrer etapas nas quais se elegem os princípios, seus graus de satisfação ou insatisfação, se determina a importância – também em grau – de se satisfazer o princípio oposto, e, por fim, o mesmo exercício de escolha de prestígio ou sacrifício é feito nesse outro princípio colidente. A esse procedimento Alexy chamou de “fórmula do peso”, utilizando-se da lógica da linguagem para explicar o raciocínio da lógica jurídica²⁰¹.

Nesse aspecto, surge novamente a crítica de Habermas, no sentido de que não seria possível delimitar a importância dos princípios que não seja de forma arbitrária ou subjetiva, utilizando-se de decisionismos e de modelos de ordem hierárquica. Mas isso é rebatido por Alexy, sob o fundamento de que é possível extrair da Constituição o que chamou de “comparatividade de significados”, uma vez que a Carta Magna oferece “pontos de vista uniformes”, bem como a concepção de uma escala de perdas e ganhos²⁰².

Para fundamentar suas escolhas, tanto em termos de grau de importância quanto de afetação dos princípios envolvidos, Alexy se socorre de regras discursivas oriundas do que chamou de uma “Teoria Geral do Discurso Prático Racional”. Essa teoria é geral, pois não adstrita a qualquer ciência específica, é prática, visto que se volta a soluções na práxis, e é racional, uma vez que supera o conceito aristotélico de verdade de uma relação entre afirmação e fato para usá-la com significado relacional e consensual do bom, do justo e do lógico. Para ele, o discurso jurídico é um caso especial desse discurso geral, uma vez que se utiliza das mesmas premissas de correção discursiva e de coerência lógica.

Podem-se citar como exemplos de regras discursivas que conferem coerência e correção ao procedimento de fundamentação as de que: (1) quanto mais declarações de um sistema são fundamentadas por esse sistema, mais coerente ele é; (2) quanto mais extensa uma corrente de fundamentação em um sistema, mais coerente ele é; (3) quanto mais conclusões e premissas comuns têm esse sistema, mais coerente ele é; (4) quanto mais relações de primazia existentes entre os princípios, mais coerente é o sistema; (5) quanto mais fundamentações empíricas e analíticas (de as fundamentações gerais resultarem especiais e vice-versa) houver, também mais coerente é esse sistema²⁰³.

<<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2196/4.pdf>>.

²⁰¹ Idem.

²⁰² ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Organização e tradução Luis Afonso Heck. 4. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 150.

²⁰³ ALEXY, 2015, p. 120-125.

Nesse ponto da relação entre fundamentações empíricas e analíticas e, dentro desta, as indutiva e dedutiva, Alexy invoca o conceito de “equilíbrio reflexivo”, utilizado por John Rawls, para ressaltar a importância dessa harmonia²⁰⁴. A regra mais relevante, todavia, consiste na ponderação de fundamentos, uma vez que correntes de fundamentações distintas podem conduzir a conclusões incompatíveis, e o marco existente entre esses dois pontos conflitantes é que conduzirá às possibilidades jurídicas da decisão.

É nessa relação entre regras argumentativas, valores e princípios que Alexy recorre à tópica, já que, conforme será à frente abordado, o método tópico mostra-se o mais adequado para se trabalhar a ferramenta da proporcionalidade e da argumentação na busca de uma solução adequada para colisão de princípios ou “equilíbrio de interesses conflitantes”. Esses conceitos, na medida em que são valores, servem de *topoi* para o método tópico-problemático.

A problemática que versa em torno da argumentação jurídica, mais precisamente a conferência de racionalidade ao discurso jurídico, racionalidade essa da qual depende o próprio caráter científico do direito. Para ele, o caráter científico adviria da universalidade das conclusões obtidas consensualmente²⁰⁵. Ou seja, o que se vê de Alexy, numa análise mais totalista de sua obra, é uma invocação a um procedimento lógico-científico que resultara em uma (dentre outras) decisão jurídica depurada o máximo possível de elementos políticos, mas sem negá-los.

Em síntese esclarecedora sobre a teoria de Alexy a respeito do papel da proporcionalidade na teoria da fundamentação jurídica, Henrique Ribeiro Cardoso assevera que a concepção de ordem marco, de discricionariedade dentro da margem de ação estrutural, de princípios como mandados de otimização e de colisão de princípios são o bastante para se reconhecer que a proporcionalidade em sentido estrito é dedutível do caráter principiológico dos direitos fundamentais. Ou seja, para ele, em virtude de seu caráter procedimental na teoria de Alexy, o princípio da proporcionalidade não necessita de qualquer fundamentação específica na Constituição²⁰⁶. Ressalte-se que sob a perspectiva da teoria argumentativa procedimental de Alexy e não dela como um princípio vetor substancial da justiça e da equidade.

2.6 Sanções político-tributárias na jurisprudência do STF

²⁰⁴ Idem, p. 125.

²⁰⁵ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: A teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 8.

²⁰⁶ CARDOSO, Henrique Ribeiro. **Proporcionalidade e argumentação**. A teoria de Alexy e seus pressupostos filosóficos. Curitiba: Juruá Editora, 2013. p. 229.

A doutrina, de uma maneira geral, imputa a principal causa para utilização das sanções políticas pelo fisco à lentidão do Judiciário e ao sucateamento das estruturas administrativas de cobrança. Como meios indiretos e ilegítimos, as sanções políticas historicamente foram utilizadas como um caminho de encurtamento visando facilitar a atividade de cobrança, já que sua utilização tem o potencial de inviabilizar a atividade econômica.

Porém, Marciano Seabra Godoi aponta, nas recentes alterações das normas processuais civis que regem as execuções fiscais, o que, no seu entender, seria uma saída ao menos no plano da arrecadação a esse método de cobrança. Nesse sentido, poder-se-iam citar a edição do art. 185-A do CTN (que permite a indisponibilidade de bens do devedor fiscal) e a possibilidade da “penhora on-line” como primeiro ato de cobrança²⁰⁷.

Discorda-se. De fato, a utilização de métodos de cobrança análogos às sanções políticas muitas vezes se dá como uma saída à relativa baixa recuperação dos créditos públicos em execuções fiscais. Porém, um dado interessante em relação a isso é que a maior parte do esvaziamento patrimonial dos devedores se dá entre a prática do fato gerador e o trânsito em julgado do contencioso administrativo fiscal, de modo que não queda caracterizada a fraude à execução, já que o marco inicial desta é apenas a inscrição em dívida ativa²⁰⁸.

Por mais de uma vez, já foi asseverado neste trabalho que proporcionalidade e vedação às sanções políticas são institutos que andam *pari passu*. Isso porque, segundo entendimento do STF já acima adiantado, a configuração de uma sanção política só ocorre quando a medida for desproporcional. Além das já citadas súmulas nº 70, 323 e 547²⁰⁹, que dão os contornos conceituais do instituto, houve, do ponto de vista jurisprudencial, uma acomodação conceitual, quando do julgamento da ADI nº 173, de Relatoria do Min. Joaquim Barbosa²¹⁰.

²⁰⁷ GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011. p. 129-130.

²⁰⁸ Vide o Código Tributário Nacional:

“Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005).

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)”.

²⁰⁹ (i) Súmula 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo; (ii) Súmula 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos; (iii) Súmula 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

²¹⁰ [...] Caracterização de sanções políticas, isto é, de normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário. Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se predispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do

Nesse julgamento, fez-se menção expressa à proporcionalidade, de modo que esta e o conceito de sanções políticas ganharam uma relação conceitualmente excludente. Ou seja, o meio de cobrança é sanção política, quando for desproporcional; em não o sendo, por mais atípico, incisivo, indireto ou coativo que seja, não poderá ser classificado como sanção política.

Rememorem-se as balizas trazidas pela aludida ADI nº 173, elementos esses que passaram a orientar os julgamentos subsequentes à matéria; para o STF, os aspectos determinantes para caracterização das sanções políticas são: (i) a inviabilidade da atividade econômica, (ii) a afastabilidade de apreciação pelo Poder Judiciário e (iii) a desproporcionalidade na utilização do instrumento.

Nesse mesmo julgado, o voto do Min. Joaquim Barbosa cunhou características que podem ser perfeitamente imputadas aos devedores contumazes, à míngua de ser um conceito jurídico carente de regulamentação legal. Vide:

É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivem combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável²¹¹.

Paralelo a isso, acrescente-se que se encrustou em torno desse e de outros institutos correlatos – a exemplo da imunidade tributária e do respeito à capacidade contributiva – uma série de paradigmas decisórios referentes aos direitos fundamentais, o que a doutrina chamou de “Estatuto do Contribuinte”.

Segundo Ricardo Lobo Torres, a partir da década de 1970, autores como K. Larenz e J. Rawls influenciaram o pensamento ocidental e alteraram o paradigma na teoria geral do direito, na teoria da justiça e na teoria dos direitos humanos, possibilitando a reformulação das posições básicas da interpretação do direito constitucional tributário. A jurisprudência dos valores e a “virada kantiana”, com a reaproximação entre a ética e o direito sob a perspectiva do imperativo categórico, afetaram o novo momento histórico da afirmação do Estado Democrático de Direito, que é o Estado de Sociedade de Riscos. Nesse toar, adquire uma extraordinária relevância o

Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2008, DJe-053. Divulg 19-03-2009 Public 20-03-2009 Ement Vol-02353-01 PP-00001).

²¹¹ Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=582642>>.

relacionamento entre os direitos fundamentais e o direito tributário, como a emergência de novo Estatuto do Contribuinte²¹².

Especificamente no tema das sanções políticas, fundamentaram essa evolução doutrinária e jurisprudencial os princípios atinentes às liberdades econômicas, previstos no art. 170 e seguintes da Constituição. Na evolução desse instituto, é inegável um tensionamento entre os valores que fundamentam, de um lado, essas liberdades econômicas e os direitos fundamentais do contribuinte e, do outro, o Poder-Dever do Estado em manter as bases de financiamento do estado social²¹³, viabilizando os objetivos da República previstos no art. 3º da Carta Magna, obrigações estatais essas cada vez maiores e mais custosas.

A proporcionalidade se insere nesse contexto, pois foi concebida inicialmente dentro de uma ideia geral de controle do Estado-Nação, sendo paulatinamente transposta para o direito administrativo também com o escopo de controle dos atos da administração pública. Helenilson Cunha Pontes, todavia, aponta uma pequena nuance entre a teoria do desvio de poder e a proporcionalidade. Para ele, a teoria do desvio de poder incide sobre o controle dos objetivos do ato, enquanto a proporcionalidade incide sobre a necessidade, a adequação e a conformidade entre objetivo e forma²¹⁴.

Analisando-se, porém, o histórico evolutivo da vedação às sanções políticas, percebe-se que, de uma ideia mais singela e geral de não utilização de meios oblíquos de cobrança e da “vedação à desmedida do poder de destruir”, a proporcionalidade vem sendo cotejada com vários outros princípios potencialmente colidentes. O resultado disso é uma análise mais refinada, por parte do Supremo Tribunal Federal, de todos os princípios envolvidos, inclusive com o recente *distinguishing* feito no instituto e a permissão até mesmo para o fechamento de uma fábrica devedora contumaz, sem que isso implicasse uma sanção política, dentre outros fatores, por conta do desequilíbrio que ela acarretava à concorrência.

Verifica-se agora o histórico desses julgados, três deles com efeito vinculante, pois tomados em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida ou em controle concentrado de constitucionalidade, logo excelente indicativo para futuras decisões do STF sobre esse tema e, em maior grau, fonte segura para servir de substrato a um dos propósitos deste texto: demonstrar que é possível extrair uma regra geral para *distinguishing* e, até mesmo,

²¹² LOBO TORRES, Ricardo. Direitos fundamentais do contribuinte no Supremo Tribunal Federal. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo (Orgs.). **Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: Balanço e Crítica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 743.

²¹³ Sobre o dever fundamental, estabelece o Art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.

²¹⁴ PONTES, 2000, p. 96.

em alguns casos, *overruling* das três súmulas antes tratadas, quando cotejados outros valores, tais como a igualdade tributária e a livre iniciativa, plasmados no art. 146-A da Constituição.

Com base nesses julgados e nas três súmulas clássicas, Humberto Ávila construiu um conceito analítico de sanções políticas que será trabalhado no capítulo 3 e à luz dos regimes especiais de tributação. Para ele:

A análise da referida jurisprudência, agora mediante o uso de uma linguagem mais própria do Direito Constitucional, permite decompor analiticamente o conceito de sanção política, do seguinte modo: 1) *meio*: medida restritiva dos direitos de liberdade e de propriedade; 2) *finalidade da medida* adotada com o propósito inconfesso de forçar o contribuinte a pagar tributos; 3) efeitos: o uso do meio provoca efeitos: (a) *excessivos*, porque atingem o núcleo de direito(s) fundamental(is) dos contribuintes; (b) *desproporcionais*, porque o meio não é legítimo por princípio constitucional, além de ser inadequado, desnecessário ou desproporcional.

Esse conceito analítico da jurisprudência do STF, interpretado por Humberto Ávila, será útil tanto para o terceiro capítulo, como para as conclusões deste trabalho.

2.6.1 *Simples Nacional*

O primeiro julgado se refere à validade de exigência de regularidade fiscal para que o contribuinte adira à sistemática de tributação do Simples Nacional²¹⁵. Esse sistema foi concebido em consonância com as diretrizes traçadas pelos arts. 146, III, d, e parágrafo único; 170, inciso IX, e 179 da Constituição Federal, visando à simplificação e à redução das obrigações dessas empresas, bem como conferindo-lhes um tratamento jurídico diferenciado, visando atender à capacidade contributiva e de isonomia.

Trata-se do RE 627.543²¹⁶ e versou sobre a constitucionalidade da condicionante do inciso V do art. 17 da LC 123/06, que impede empresas devedoras das Fazendas Públicas Federal, estaduais ou municipais de aderirem ao regime. O Tribunal nesse caso decidiu que a

²¹⁵ BRASIL. **Constituição (1988)**. Diz o inciso III do Art. 146 da Constituição regulamentado pela lei complementar nº 123/2006: “Cabe à lei complementar: [...]; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que [...]”.

²¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 627543, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral – Mérito, **DJe-212**. Divulg 28-10-2014 Public 29-10-2014.

restrição não configuraria sanção política, pois constituiria uma exigência imposta a todas as empresas, um incentivo ao respeito das leis fiscais e uma forma de garantir a neutralidade concorrencial. O mais importante, entretanto, foi que o STF afirmou expressamente que a presente hipótese não se confunde com aquelas fixadas nas Súmulas nº 70, 323 e 547 do STF, porquanto a espécie não se caracteriza como meio ilícito de coação a pagamento de tributo, nem como restrição desproporcional e desarrazoada ao exercício da atividade econômica.

2.6.2 *Protesto de CDA*

O segundo julgado (ADI 5135)²¹⁷ estabeleceu ser possível o protesto de Certidão de Dívida Ativa em cartório extrajudicial. A peculiaridade desse caso é que o STF supera paradigmas decisórios tradicionais e, dessa feita, admite meios indiretos de cobrança. De acordo com as palavras do voto do relator, os fundamentos consistiram em protesto: (i) não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política; (ii) de acordo com a jurisprudência dessa Corte sobre o tema, é possível concluir não bastar que uma medida coercitiva do recolhimento do crédito tributário restrinja direitos dos contribuintes devedores para que ela seja considerada uma sanção política; (iii) as restrições decorrentes do ato de protesto proporcionam ganhos que compensam largamente as leves e eventuais restrições aos direitos fundamentais dos devedores; e, por fim, (iv) além de adequada e necessária, a medida é também proporcional em sentido estrito, não configurando “sanção política”, já que não constitui medida coercitiva indireta que restrinja, de modo irrazoável ou desproporcional, direitos fundamentais dos contribuintes, com o objetivo de forçá-los a quitar seus débitos tributários.

2.6.3 *Inscrição no CADIN*

²¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135/DF, rel. Min. Roberto Barroso, 3 e 9.11.2016. (ADI-5135). "O julgamento em questão é extremamente recente e, em razão disso, sequer há acórdão publicado. O que resta é a notícia por meio do Informativo de Jurisprudência do STF nº 846, que, conforme aviso expresso no próprio sítio do Tribunal na internet, é “elaborado a partir de notas tomadas nas sessões de julgamento das Turmas e do Plenário, contém resumos não-oficiais de decisões proferidas pelo Tribunal. A fidelidade de tais resumos ao conteúdo efetivo das decisões, embora seja uma das metas perseguidas neste trabalho, somente poderá ser aferida após a sua publicação no Diário da Justiça”.

O terceiro julgamento versa sobre a ADI nº 1.454²¹⁸, e nele o STF considerou constitucional o estabelecimento de um cadastro de inadimplentes no âmbito da administração pública federal (CADIN), o que implica a restrição ao crédito de bancos públicos para os contribuintes com dívida em aberto. Nesse julgado, ao examinar a constitucionalidade do CADIN e das restrições que dele decorreriam, houve validação em se distinguirem contribuintes em situações diversas: adimplente e inadimplente, asseverando que essa distinção era um “dato inextirpável de uma economia fundada nas relações massificadas de crédito”²¹⁹. Apesar disso, o STF não definiu de modo cabal a matéria, pois se utilizou de uma linguagem um tanto aberta ao asseverar que a “simples consulta” ao CADIN “não representa ‘por si só’ impedimento à celebração de atos do art. 6º” (quais sejam: concessão de empréstimos, financiamentos, incentivos fiscais e celebração de contratos e convênios por parte do contribuinte).

2.6.4 AC nº 1657 e RE 550769 (*O caso American Virginia*)

Por fim, os mais paradigmáticos julgamentos e também os mais importantes para a questão que ora se traz à baila foram os episódios que envolvem o regime especial de fiscalização e cobrança de produtores de cigarro em dois julgamentos, o RE 550769²²⁰ e a AC

²¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.454. Relator(a): Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 20/06/2007, **DJe-072**. Divulg 02-08-2007 Public 03-08-2007. DJ 03-08-2007 PP-00029 Ement Vol-02283-01 PP-00184. LEXSTF, v. 29, n. 346, 2007, p. 29-50. Ação Direta de Inconstitucionalidade [...]. Criação do Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal - CADIN. Artigos 6º E 7º. Constitucionalidade do art. 6º reconhecida, por maioria, na sessão plenária de 15.06.2000. [...]. 1. A criação de cadastro no âmbito da Administração Pública Federal e a simples obrigatoriedade de sua prévia consulta por parte dos órgãos e entidades que a integram não representam, por si só, impedimento à celebração dos atos previstos no art. 6º do ato normativo impugnado [...]. 3. Ação direta parcialmente prejudicada cujo pedido, no que persiste, se julga improcedente.

²¹⁹ Veja-se o que o Ministro Sepúlveda Pertence asseverou a respeito dos bancos de dados: “tornou-se um imperativo da economia da sociedade de massa”, e, ainda, que “os arquivos de consumo são um dato inextirpável de uma economia fundada nas relações massificadas de crédito” (STF, ADI n. 1.790). O Ministro Cesar Asfor Rocha, por sua vez, entendeu que “a instituição de cadastros e/ou bancos de dados com informações sobre consumidores e fornecedores presta um grande serviço de proteção ao crédito, ao consumo e ao mercado em geral” (STJ, REsp 348.275, DJU 2.09.2002).

²²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 550.769, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, Acórdão Eletrônico, **DJe-066**. Divulg 02-04-2014 Public 03-04-2014. Ementa: Constitucional. tributário. Sanção política. Não-pagamento de tributo. Indústria do cigarro. Registro especial de funcionamento. Cassação. Decreto-Lei 1.593/1977, art. 2º, II. 1. Recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que reputou constitucional a exigência de rigorosa regularidade fiscal para manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (DL 1.593/1977, art. 2º, II). 2. Alegada contrariedade à proibição de sanções políticas em matéria tributária, entendidas como qualquer restrição ao direito fundamental de exercício de atividade econômica ou profissional lícita. Violação do art. 170 da Constituição, bem como dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. 3. A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal rechaça a aplicação de sanção política em matéria tributária. Contudo, para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros: (1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto,

1657. Eles tratam da possibilidade de a Receita Federal do Brasil cancelar o registro especial de empresa fabricante de cigarros, com a proibição de sua produção e comercialização, bem como a apreensão de estoque. Para se chegar à conclusão da inexistência de sanção política no julgamento do RE, o STF passou de forma inédita a aferir outros fatores empíricos, o que até então não se fazia, vide: (i) a relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (ii) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (iii) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial.

Não menos importante foi o julgamento da Ação Cautelar 1657²²¹, em que se buscava efeito suspensivo ao retrorreferido RE. Os fundamentos básicos foram que a empresa se utilizava de inadimplemento sistêmico e isolado da obrigação de pagar imposto, os tributos sonegados tinham natureza extrafiscal e o comportamento da empresa ofendia a livre concorrência, face à singularidade do mercado e do caso.

Ainda sob a pena de Marciano Godoi, o que o STF fez no caso do RE e do AC supramencionados foi abrandar a brutalidade da redação do art. 2º do decreto 1.593/1977, que, permitindo o cancelamento do registro especial para fabricação de cigarros, possibilita por vias transversas o fechamento da empresa, o encerramento de uma atividade econômica lícita, ainda que tolerada. Antes de tecer críticas e apontar possíveis inconsistências nesses julgados, ele explica que a ideia-força edificada no voto do Min. Cezar Peluso é atraente, pois permite ao Tribunal, sem abandonar a ideia de vedação às sanções políticas, cotejar outros valores

cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial. 4. Circunstâncias que não foram demonstradas no caso em exame. 5. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

²²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar nº 1.657 Medida Cautelar, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2007, **DJe-092**. Divulg 30-08-2007 Public 31-08-2007 DJ 31-08-2007 PP-00028 Ement Vol-02287-02 PP-00254 RTJ Vol-00204-01 PP-00099 RDDT n. 146, 2007, p. 231-232 RCJ v. 21, n. 137, 2007, p. 81. Ementa: Recurso Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com consequente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos.

envolvidos no caso e não oferecer proteção a contribuintes que decidam praticar, deliberada e sistematicamente, a inadimplência tributária, de modo a desequilibrar o sistema econômico²²².

Mas o que mais chama a atenção nesses julgados é que, nas duas ocasiões, dois dos ministros enveredaram argumentativamente invocando o art. 146-A também como *ratio decidendi*. Isso demonstra, ao menos em sede de Supremo, o que ora aqui se defende, i.e., a possibilidade de uso do vetor hermenêutico desse dispositivo no contexto dos julgamentos sobre a constitucionalidade de métodos indiretos de cobrança de dívida tributária em face de devedores contumazes. No julgamento do RE 550769, o Min. Fux assim asseverou:

Senhor Presidente, eu também acompanho, e gostaria de trazer à baila um fato concreto. No início da minha vida profissional, eu trabalhei numa empresa anglo-holandesa, que foi obrigada a ir embora do Brasil porque havia uma concorrência absolutamente desleal, na medida em que os produtos dos concorrentes eram falsificados e eles não pagavam tributo, mas, como não acontecia nada, a concorrência se tornou absolutamente desleal. E eu me recordo que, por força dessas anomalias, é que a Emenda Constitucional nº 42/2003 trouxe uma alínea ao artigo 146-A, que na época foi muito debatido pelo meio tributário, exatamente sob esse enfoque que o Ministro Ricardo Lewandowski trouxe agora. Quer dizer, isso não é uma política arrecadatória, isso é uma imbricação entre o problema tributário e o problema da livre iniciativa e da livre concorrência. Então o artigo 146 passou a dispor [...] o que se pretende, aqui, é assumir uma prática ilícita para obter uma vantagem concorrencial, porque, ditos de forma solta, pode-se imaginar que a interdição do estabelecimento deu-se por falta de pagamento de um crédito tributário qualquer. Não. Aqui, há uma estratégia dolosa contra a administração tributária que já levou a empresa a um patamar de um débito de dois bilhões de reais, que é efetivamente um capital irrecuperável pelo poder público, que concede esse regime especial para uma atividade nociva ao Estado, tendo em vista as moléstias que acarretam. Então, é uma questão lindeira à ordem econômica e social. Daí o problema não poder ser resolvido com essas súmulas, que pressupõem uma dívida tributária normal. E a interdição do estabelecimento. Aqui, a hipótese é completamente diferente²²³.

O outro ministro que também se utilizou do mesmo agir argumentativo, dessa feita na AC 1657-6, foi o Min. Cezar Peluso. Vide:

Esta finalidade extrafiscal que, diversa da indução do pagamento de tributo, legitima os procedimentos do Decreto-Lei nº 1.593/77, é a defesa da livre concorrência. [...] Não há impedimento a que norma tributária, posta regularmente, hospede funções voltadas para o campo da defesa da liberdade de competição no mercado, sobretudo após a previsão textual do art. 146-A da Constituição da República. Como observa MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, [“o crescimento da informalidade [...]”, além de deformar a livre concorrência, reduz a arrecadação da receita tributária, comprometendo a qualidade dos serviços públicos [...]. A deformação do princípio da neutralidade (quer por meio de um corporativismo pernicioso, quer pelo crescimento da informalidade [...]), após a “o crescimento da informalidade [...]”, além de deformar a livre concorrência, reduz a arrecadação da receita tributária, comprometendo a

²²² GODOI, 2011, p. 137.

²²³ Voto do Min. Fux. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>>. Acesso em: 11 dez. 2017.

qualidade dos serviços públicos [...]. A deformação do princípio da neutralidade (quer por meio de um corporativismo pernicioso, quer pelo crescimento da informalidade ...), após a Emenda Constitucional nº 42/03, afronta hoje o art. 146-A da Constituição da República. Urge restabelecer a livre concorrência e a lealdade na competitividade.”²²⁴] Cumpre sublinhar não apenas a legitimidade destoutro propósito normativo, como seu prestígio constitucional. A defesa da livre concorrência é imperativo de ordem constitucional (art. 170, inc. IV) que deve harmonizar-se com o princípio da livre iniciativa (art. 170, caput)²²⁵.

Assim, observam-se algumas variações argumentativas e ainda alguns pontos de indeterminabilidade no que concerne ao tema das sanções políticas e suas implicações nos valores da livre iniciativa, concorrência e igualdade tributária. Como, por exemplo, está em aberto a questão de se a constitucionalidade de cassação de registro especial para outros setores que não tenham tributação diferenciada (o caso dos julgados tratava-se de fábrica de cigarros), como também paira insegurança por conta da ausência de normatização do conceito de devedor contumaz, se é que seja possível a categorização dessa figura.

Mas o que se pode extrair desses julgados é que o STF tende a acolher a hipótese no sentido da argumentação aqui travada.

2.6.5 ADI nº 3.952 e o questionamento do regime especial de cigarros

Como já acima alertado, os julgamentos na AC nº 1657 e no RE nº 550769 se deram com eficácia interpartes e sem efeito vinculante perante a administração pública e o Judiciário, já que sequer existia à época a exigência de repercussão geral. Assim, tentando reverter uma expectativa de consolidação de entendimento, o Partido Trabalhista Cristão (PTC) ajuizou a ADI nº 3.952, questionando novamente a constitucionalidade do regime de registro especial das empresas dedicadas à fabricação de cigarros.

Até o momento do encerramento deste trabalho, o julgamento dessa ação não havia findado, faltando apenas a proclamação do resultado, muito embora já houvesse voto de todos os ministros não impedidos do Tribunal. Da ata de julgamento consta:

Decisão: Após o voto-vista da Ministra Cármen Lúcia, acompanhando o Relator, Ministro Joaquim Barbosa, no sentido da parcial procedência da ação para dar interpretação conforme a Constituição aos dispositivos normativos impugnados, adotando-se a interpretação de que o cancelamento, pela autoridade fiscal, do registro especial das empresas dedicadas à fabricação de cigarros há de atender aos critérios

²²⁴ Quebras da livre concorrência no ICMS, no IPI e PIS-Cofins: corporativismo, informalidade, ampla cumulatividade residual e substituição tributária. **Revista internacional de direito tributário**, Belo Horizonte, Abradt-Del Rey, v. 3, p. 116-117, jan.-jun. 2005.

²²⁵ Voto do Min Peluso. Disponível em: <http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_18_9_07_1.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2017.

da razoabilidade e da proporcionalidade, precedido: a) da análise do montante dos débitos tributários não quitados; b) do atendimento ao devido processo legal na aferição da exigibilidade das obrigações tributárias; c) e do exame do cumprimento do devido processo legal para aplicação da sanção; o voto da Ministra Rosa Weber, também no sentido de acompanhar o Relator, pela parcial procedência da ação; o voto do Ministro Alexandre de Moraes, que dava parcial procedência à ação, para dar interpretação conforme a Constituição ao § 5º do art. 2º do Decreto-Lei 1.593/77, no sentido de que o recurso deve ter efeito suspensivo, no que foi acompanhado pelos Ministros Ricardo Lewandowski e Gilmar Mendes; o voto do Ministro Luiz Fux, que julgava improcedente a ação; o voto do Ministro Marco Aurélio, que julgava procedente a ação; e o voto do Ministro Celso de Mello, que acompanhava o Relator e, na forma do voto do Ministro Alexandre de Moraes, dava interpretação conforme a Constituição ao § 5º do art. 2º do Decreto-Lei 1.593/77, no sentido de que o recurso deve ter efeito suspensivo, o julgamento foi suspenso para proclamação do resultado em assentada posterior. Impedidos os Ministros Roberto Barroso e Dias Toffoli, ausente neste julgamento. Não votou o Ministro Edson Fachin, sucessor do Ministro Joaquim Barbosa (Relator). Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 5.9.2018.

Ou seja, a despeito de não proclamação do resultado, pode-se verificar que o STF tende a considerar constitucional um tratamento especial dado a um determinado setor, desde que dentro de parâmetros objetivos e que permita recursos nas esferas administrativa e judicial²²⁶.

²²⁶ Não obstante esse julgado específico para regime especial e tomado em controle concentrado e abstrato de constitucionalidade, ainda em 2018, o mesmo Tribunal, em seu órgão fracionado, considerou inconstitucional a simples exclusão de Contribuinte da sistemática de recolhimento de ICMS por antecipação em virtude de sua vultosa dívida tributária. Vide: Ementa: Direito tributário. Agravo interno em recurso extraordinário com agravo. Impedimento de renovação da inscrição estadual de sociedade empresária. Restrição ao livre exercício da atividade econômica por Portarias estaduais. Caracterização como sanção política pelo Tribunal de origem. Aplicação de precedentes desta Corte. Revisão de matéria fático-probatória. Supressão de instância. Desprovidimento. 1. Ao analisar os argumentos do agravante, o TJSP entendeu que o impedimento de renovação da inscrição estadual cria óbice ao desempenho das atividades econômicas da agravada, violando os arts. 1º, IV, e 170, IV, da Constituição. Afirmou, ainda, que as Portarias CAT 92/98 e CAT 02/2011, que motivaram o indeferimento da renovação da inscrição, mitigam os princípios da livre concorrência e da livre iniciativa. 2. O agravante não conseguiu comprovar perante as instâncias inferiores que o indeferimento da renovação da inscrição estadual, com base nas referidas portarias, não configura sanção política, a justificar a não aplicação dos precedentes desta Corte em casos análogos a este. 3. Rever o entendimento do Tribunal de origem implicaria reanálise de fatos à luz da legislação infraconstitucional pertinente. Não cabe ao STF, em agravo em recurso extraordinário, analisar se o cancelamento de inscrição estadual para alteração de regime de apuração de tributo – que implica mudança na periodicidade de cômputo de fatos geradores, pagamentos e cumprimento de obrigações acessórias – impede, na prática, o desenvolvimento da atividade econômica empresarial. 4. O acórdão recorrido está fundado na premissa de que a inscrição estadual da sociedade empresária não é renovável, uma vez que o indeferimento de renovação impede o desenvolvimento das suas atividades. Assim, o Tribunal de origem não se pronunciou a respeito da inadimplência reiterada da recorrida nem quanto à aplicação ao caso do entendimento firmado no RE 550.769, não sendo possível ao Supremo Tribunal Federal conhecer originariamente da matéria, sob pena de supressão de instância. Óbice para apreciação do recurso na Súmula 284/STF. 5. Agravo interno a que se nega provimento. Nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixado na instância inferior, observados os limites legais do art. 85, §§ 3º, 4º e 5º. (ARE 1060488 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/11/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-027 DIVULG 14-02-2018 PUBLIC 15-02-2018).

CAPÍTULO 3 ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO: OS REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO, FISCALIZAÇÃO E COBRANÇA E AS SANÇÕES POLÍTICAS

Ao longo dos dois capítulos anteriores, especialmente no primeiro, analisou-se uma ideia de Estado Fiscal e como esse modelo de sociedade política interfere na noção de justiça fiscal, de liberdade, de propriedade e concebe um dever fundamental de pagar tributos, calcado sobretudo em bases solidárias. No capítulo segundo, analisou-se o instrumento jurídico-hermenêutico que hoje majoritariamente é utilizado para dirimir conflitos entre o poder-dever de tributar e de cobrar os tributos exercido pelo estado e a propriedade e liberdade do contribuinte, tendo a jurisprudência do STF nominado de sanção política a forma de cobrança desproporcional.

Ocorre, outrossim, que o estado da arte desse tema sofreu modificações substanciais com a evolução da própria jurisprudência do STF. Conforme já dito, a própria Suprema Corte vem paulatinamente adicionando novos contornos ao clássico entendimento estampado nas três súmulas multirreferidas, a ponto de impingir um conceito de sanções políticas na forma do julgado na ADI 173.

Não obstante isso, são escassos os trabalhos doutrinários que abordam o tema também à luz da Emenda Constitucional 42/2003 (minirreforma tributária), que introduziu elemento novo e que repercute de forma imediata e direta nas problemáticas das “sanções políticas”. Trata-se do art. 146-A da Constituição, que, imediatamente, age como mais um fator hermenêutico que se agrega à questão e, mediamente e a depender de sua regulamentação, permitirá de forma positivada um tratamento tributário mais severo a algumas categorias de devedores.

Como se verá abaixo, além de servir de fundamento às mudanças que já vêm ocorrendo no entendimento do tema, ao menos em sede de jurisprudência do STF, esse dispositivo reconhece uma inexorável interseção entre a tributação e a concorrência. De forma sintética, ele positivou explicitamente o princípio da neutralidade tributária, agregou mais fundamentos à existência de regimes especiais de tributação e, por fim, determinou ao legislador mais atenção aos efeitos que os tributos podem causar na concorrência.

Passa-se agora a analisar as indigitadas sanções políticas sob um outro prisma, qual seja, o do princípio da neutralidade concorrencial. Pois, por muito tempo, a doutrina especializada nos direitos tributário e econômico defendeu o nominado princípio da neutralidade tributária como decorrência e ao mesmo tempo imbricamento dos princípios da igualdade (tributária) e

da livre concorrência. Sempre se questionou o papel da tributação face à economia, sendo assente que ela deve interferir na área econômica apenas excepcionalmente e para corrigir distorções. Com fulcro nesse raciocínio, foi editada a aludida E.C. n. 42/2003.

Em apoio, todavia, à busca de uma solução mais adequada às questões das sanções políticas, um sério problema hermenêutico permanece agora com outros contornos. Isso porque o art. 146-A, inserido pela E.C. n. 42/2003, ainda pende de regulamentação. Diz o dispositivo: “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. Não obstante isso, poder-se-ia dizer que, mesmo sem uma lei regulamentadora, tal qual determinou o Poder Constituinte Reformador, esse dispositivo constitucional teria alguma eficácia? Se sim, em que medida?

O objeto central do capítulo de encerramento deste trabalho é o estudo desse art. 146-A da CF sob dois enfoques, a saber: (1) a situação constitucional de ausência de lei regulamentadora desse dispositivo, o que o faz funcionar como um vetor hermenêutico para as problemáticas das sanções políticas; (2) bem como as possibilidades abertas pela regulamentação desse dispositivo ao promover a constitucionalização²²⁷ dos chamados “regimes especiais de tributação”, instituto que já existe nas legislações estaduais e que tende a ganhar corpo com a previsão desses “critérios especiais de tributação” previstos no aludido dispositivo.

Esses regimes especiais no âmbito dos estados, de forma não rara, preveem inclusive a cassação de registro de empresas e em última hipótese até mesmo o fechamento de estabelecimentos, o que, repita-se, imporá modificações importantes no debate das sanções políticas, ao qual este trabalho pretende adicionar elementos. Para isso, parte-se do pressuposto de que tributação e concorrência são fenômenos que se conectam, a despeito de esse tema não levar a devida importância em termos de estudo.

Sobre o primeiro enfoque, que trata da ausência de regulamentação do dispositivo, as hipóteses das linhas seguintes consistem em defender que o referido detém carga eficaz densa e suficiente para *alguma* aplicação, ainda que não plenamente, ao menos como vetor hermenêutico para os casos em que houver prova de abuso de direito ou de sonegação flagrantemente contumaz por parte de contribuintes. Já sobre esse segundo enfoque, que pressupõe a regulamentação do aludido art. 146-A, ver-se-á que a regulamentação dos regimes

²²⁷ Mais sobre o tema em RIBEIRO, Ricardo Lodi. A constitucionalização do direito tributário. In: NETO, Claudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel (Coords.). **A Constitucionalização do direito** – Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas. Rio de Janeiro: Lumen Juris. p. 987 ss.

especiais de tributação permitirá uma série de sanções, inclusive e em última *ratio* o fechamento de estabelecimento por dívida tributária nas hipóteses proporcionais que especifica.

Ao longo deste capítulo terceiro, ver-se-ão ainda vários substanciosos trabalhos que versam sobre o art. 146-A da Constituição, porém nenhum deles tratando da hipótese do devedor contumaz, sendo, pois, imperativo colmatar esse vácuo doutrinário.

Em seguida, buscar-se-á, através da análise da evolução da jurisprudência do STF no que concerne ao tratamento das sanções político-tributárias, estabelecer parâmetros para o tratamento de alguns casos específicos de devedores tributários, inclusive classificando-os para viabilizar um tratamento mais individualizado e proporcional. Isso porque a Suprema Corte vem apontado para distinções no tema das sanções políticas e, de forma inédita, afastando a vedação de tratamentos incisivos contra esses devedores, de modo a privilegiar, dentre outros valores, a livre concorrência e a igualdade tributária.

3.1 Interseções entre o direito tributário e a economia

Entender o real significado das sanções políticas ou, mais precisamente, porque as medidas de efetivação da norma tributária mais duras, a exemplo da apreensão de mercadorias, da cassação de registro de funcionamento e do fechamento de estabelecimento, devem ser permitidas em alguns casos perpassa, necessariamente, por compreender a interseção entre direito tributário e economia. Em livro referência sobre o assunto, Luís Eduardo Schoueri analisa como a norma tributária tem o condão de interferir na álea econômica, a ponto de afirmar que todo tributo carrega algum grau de extrafiscalidade, ainda que possa não ser essa sua característica predominante²²⁸.

Para Luís Eduardo Schoueri, a extrafiscalidade, entendida como a característica do tributo que extrapola a finalidade de arrecadação, engloba diferentes desideratos como a redistribuição de renda, a indução de algum setor ou atividade econômica e até mesmo a simplificação da atividade tributária. Ou seja, sob esse aspecto, as normas indutoras são apenas uma espécie de norma extrafiscal²²⁹. Assevera que os tributos produzem efeitos no processo econômico de produção, distribuição e consumo, cabendo ao estado, conhecendo esses efeitos, utilizá-los para, por intermédio da política tributária, atingir objetivos igualmente econômicos. O papel da norma tributária indutora é privilegiar o comportamento desejado e discriminar o

²²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

²²⁹ Idem, p. 33.

indesejado, seja agravando (tornando-o mais oneroso) ou concedendo-lhe vantagens (isenções, créditos etc.)²³⁰.

Enfim, a relação entre direito tributário e economia é demasiado ampla para ser objeto de análise epistemologicamente rígida, segura e conclusiva²³¹. Neste trabalho, atém-se apenas a um dos pontos dessa interseção, qual seja, a apropriação de tributos como meio de se obter vantagem econômica e geração de prejuízo à concorrência. A própria ciência econômica, mais precisamente a microneconomia, já oferece balizas seguras para o estudo da influência do tributo na composição de preços e sua percussão – transferência de ônus – ao longo da cadeia produtiva até o consumidor final.

Isso porque a vantagem concorrencial que determinado agente econômico logra, ao não cumprir regularmente com suas obrigações tributárias, rompe um pressuposto básico, ainda que ideal, do sistema de livre mercado adotado na Constituição, qual seja, o equilíbrio concorrencial. Diz-se pressuposto “ideal”, pois inexiste uma concorrência “tolerantemente perfeita”.

É cediço que na prática uma concorrência perfeita é impossível, já que inúmeros fatores estranhos ao direito interferem nela, tais como os monopólios naturais. Com efeito, José Luis Brazuna elenca alguns, como (i) a atomização dos agentes econômicos contra os fenômenos da concentração econômica; (ii) o chamado automatismo ou ampla mobilidade dos fatores de produção, que se depara com elevados ou irrecuperáveis custos (“sunk costs”) ou com barreiras à entrada de novos agentes; (iii) a homogeneidade dos bens econômicos, quando existentes; (iv) a presença de economia em escala [vide exemplo da concorrência de produtos chineses ou dos Tigres Asiáticos], e outras contingências atinentes às externalidades nos diferentes mercados²³².

Isso quer dizer que, fora das hipóteses constitucionalmente permitidas de monopólio legal ou inevitável de monopólio natural, bem como dos fatores econômicos pouco ou nada controláveis pelo direito – decisões políticas, fatores geopolíticos, ambientais ou culturais –, deve o Estado ser garantidor da livre concorrência e da aplicação da neutralidade tributária. Tal ocorre sob pena de malferimento a uma série de preceitos constitucionais, tais como a igualdade, a liberdade, a propriedade (do prejudicado), aos direitos dos consumidores (destinatário último da livre concorrência) etc.

²³⁰ SCHOUERI, 2005, p. 315 ss.

²³¹ Mais sobre a relação do direito com a economia em TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito & Economia**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

²³² BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. Série Doutrina Tributária (Vol II). São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 237.

Não por outro motivo, o próprio parágrafo único do art. 170, que inaugura o Título VII, “Da Ordem Econômica e Financeira”, é literal ao assegurar “a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, *salvo nos casos previstos em lei*” [grifo nosso]. Ao conceber as liberdades econômicas numa norma de eficácia contida ou contível, a própria Constituição permite que a lei venha a moldar a forma e extensão desse direito, logo, *a fortiori*, também o texto constitucional traz, desde sua redação originária, ampla possibilidade de restrição às propriedades e liberdades econômicas, como a função social da propriedade e da empresa, a defesa do consumidor e o meio ambiente (incisos III, V e VI do art. 170). Ou ainda o mandamento, por via legislativa, de repressão ao abuso de poder econômico, que vise dominar mercado, eliminar concorrência ou aumentar arbitrariamente os lucros, exposto no §4º do seu art. 173.

À luz desse regime constitucional, que expressamente assegura limitações às liberdades econômicas, a própria Carta Política em vários dispositivos confere especial atenção a alguns setores econômicos. Isso levou Tercio Sampaio a qualificar esses mercados como de “perfil constitucional peculiar”, o que lhes confere limitações regulatórias às livres iniciativa e concorrência que não se observam com a mesma intensidade nos setores não “selecionados” pela Constituição. Como exemplo disso, cita o setor de combustíveis (art. 177), de transporte (art. 178), os serviços públicos sob regime de concessão e permissão e também a comercialização e produção de certos bens que, por sua natureza, possam afetar a “harmonia entre direitos fundamentais”, como exemplo liberdade do consumo ou proteção à saúde²³³.

O modelo de previsão de direitos e, em seguida, sua possibilidade de limitação ou regulação, seja por incidência da própria norma constitucional diretamente, seja por meio de legislação infraconstitucional, é conhecido como poder de polícia em sentido amplo, na classificação de Celso Antônio Bandeira de Mello²³⁴. Ainda segundo esse mesmo autor, quando a manifestação dessa limitação ao exercício do direito ocorre de forma concreta, por meio de atos administrativos, tem-se o exercício do poder de polícia na forma do art. 78 e parágrafo único do CTN²³⁵. Mais à frente se trabalhará como os regimes especiais, no aspecto da fiscalização, consistem no já conhecido exercício regular do poder de polícia.

Essa limitação ao exercício de poder se manifesta em várias frentes, desde a seara do direito regulatório, antitruste até a esfera penal, em uma verdadeira sobreposição de regimes

²³³ Tercio Sampaio. Parecer no parecer dos processos AC 1657 e RE 550769.

²³⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros. p. 718.

²³⁵ Ainda no contexto da AC 1657 e RE 550769 o prof. Celso Antônio Bandeira de Mello proferiu parecer defendendo a inconstitucionalidade do regime especial de fiscalização do setor de cigarros.

que mais à frente se esclarece. Por ora, é pertinente a distinção que Tércio Sampaio Ferraz Júnior faz entre concorrência proibida absoluta e relativa. Esta consiste nos efeitos anticoncorrenciais gerados por uma conduta antijurídica, v.g., sonegação, contrabando, descaminho, falsificação de produtos, combinação de preços em licitação etc., tutelados pela lei penal. Enquanto que aquela, por constituir infração administrativa, o Poder Público impõe determinados requisitos para realização de atos com efeitos anticoncorrenciais, tutelados pela lei antitruste²³⁶.

Nessas interseções de regimes jurídicos (direito), cujo objetivo principal é a defesa da concorrência (economia), há de se buscar harmonia entre eles, seja por parte da norma penal, da legislação anticoncorrencial ou da norma tributária. Socorrendo-se de uma noção de coerência e unidade do sistema jurídico para se permitir sanções uniformes e adequadas aos mais diversos ilícitos nos mais diversos ramos do direito²³⁷.

A legislação do CADE, Lei nº 12.529/2011, prevê como pena por infração à ordem econômica desde a multa até a “cisão de sociedade, transferência de controle societário, venda de ativos ou cessação parcial de atividade”, bem como “qualquer outro ato ou providência necessários para a eliminação dos efeitos nocivos à ordem econômica”²³⁸. Existe legislação para tutela criminal da concorrência (Lei nº 8.137/1990²³⁹ e Lei nº 8.176/1991²⁴⁰), no entanto, nesse emaranhado legislativo, verifica-se uma tutela deficiente da norma tributária e concorrencial para as condutas praticadas por pessoas jurídicas que estejam entre a inadimplência pura e simples e os crimes acima perpetrados pelas pessoas físicas responsáveis.

²³⁶ O Direito Antitruste tem uma lógica de trabalho diferenciada em relação aos ramos clássicos do direito público em que se prevalece uma legalidade cerrada. No livro *Os fundamentos da lei antitruste*, Paula Forgioni trabalha didaticamente o que chama de “válvulas de escape das legislações antitruste”. A finalidade dela é flexibilizar a rigidez normativa que veda a realização de atos que restringem a concorrência. Seu fundamento usa essa legislação para proteger outros interesses, que não apenas o concorrencial. Ex.: possibilitar fusão de empresas para viabilizar a competição da empresa resultante no mercado internacional ou para incrementar o seu alcance de serviços para os consumidores etc. Forgioni enumera em quatro as válvulas de escape. A primeira válvula de escape é a regra da razão. A segunda trata do conceito de mercado relevante e a terceira do jogo do interesse protegido. Todas elas com a finalidade de flexibilizar a vedação de atos contrários à concorrência. Cf.: FORGIONI, Paula. **Os fundamentos da lei antitruste**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 193/257.

²³⁷ Tendo por base noções de coerência e unidade, José Afonso da Silva, em parecer aviado no processo AC 1657 e RE 550769, também invoca a necessidade de coerência entre as sanções para os ilícitos anticoncorrenciais. Para ele, a livre iniciativa só é legítima quando atende aos princípios da ordem jurídica, entre os quais estão o respeito à livre concorrência, ou seja, a prática da concorrencial leal, e a função social da empresa cujo cumprimento exige, além do mais, a correção em face da ordem tributária. Não se pode admitir a livre iniciativa de quem fraude o fisco, seja pela sonegação, pelo contrabando, pelo inadimplemento sistemático das obrigações tributárias. Enfim, não exerce iniciativa econômica legítima quem pratica qualquer ilícito tributário ou econômico.

²³⁸ Arts. 37 e 38 da referida Lei.

²³⁹ Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

²⁴⁰ Define crimes contra a ordem econômica e cria o Sistema de Estoques de Combustíveis.

Eis o regime jurídico de defesa da concorrência, para o que se agregam os regimes especiais de tributação, estudados logo a seguir, que servirão para esse âmbito normativo intermediário.

3.2 A Hermenêutica constitucional e suas ferramentas para o problema do art. 146-A da Constituição como norma pendente de regulamentação

Visto acima o delineamento de uma hipótese, qual seja, a aplicação do artigo 146-A da Constituição, ainda que inexistente sua lei regulamentadora, cabe à hermenêutica aferir o seu significado e, principalmente nesse caso, o alcance de sua aplicação²⁴¹. Para isso, já foi abordado no item 1.5 do primeiro capítulo deste trabalho que o método tópico-problemático é o mais adequado para o enfrentamento do tema das sanções políticas.

Esse mesmo padrão metodológico se repete quando o problema é enfrentado, agora, à luz da força normativa desse dispositivo. Conforme já acima trabalhado, por hermenêutica entende-se a atividade de descoberta do sentido da norma, algo que vai além do texto e da intenção de comunicar.

Não defende este trabalho uma postura hermenêutica radical, que consistiria em tentar dissociar totalmente o texto do art. 146-A de seu significado. Tal não é possível, porque os limites do texto escrito (símbolos) e a própria semântica utilizada na linguagem construtiva da norma desse dispositivo impõem limites. O texto é claro em determinar ao legislador a edição de lei que instrumentalize o direito tributário para a defesa da livre concorrência.

Mas a postura do intérprete não pode, e nem deve, ignorar por completo o problema da sonegação que interfere de modo grave na livre concorrência, afetando a ordem econômica como um todo. Eis que é inevitável partir dessa pré-compreensão, e, como bem coloca Gustavo Just, é necessário antes ter uma atitude de quem vai interpretar. Não há um ponto zero na interpretação, depende de um sujeito que vai dizer o que vai ser interpretado. Quem interpreta, isso é um intérprete, que terá disposição, pré-compreensões, dentro de um conjunto de

²⁴¹ Atualmente, existem quatro projetos de lei que visam regulamentar o art. 146-A da Constituição. O que está em tramitação mais avançada é o Projeto de Lei do Senado nº 284, de 2017. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=22/08/2017&paginaDireta=00101>>; Há ainda o PLP 121/2011. Autor: Ex-Dep. Anthony Garotinho - PR/RJ. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=705AA364CB59A594E6EB006E51A2632F.proposicoesWebExterno2?codteor=952353&filename=PLP+121/2011>; O PLP 416/2017. Autor: Dep. Evandro Gussi - PV/SP. O PLP 73/2007. Autores: Dep. Antonio Carlos Mendes Thame - PSDB/SP e Luiz Carlos Hauly - PSDB/PR. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=354998>>; Por fim, o Projeto de lei do Senado nº 161, 2013.

símbolos, condicionados a um saber prévio. Um sistema complexo de treinamento fará com que se tenha disposições compatíveis²⁴².

Tomando-se em conta o art. 146-A da Constituição, verifica-se um elemento importante: a semântica do dispositivo, aparentemente, optou por transferir à lei complementar nacional ou à lei ordinária federal a sua regulamentação, o Poder Constituinte Reformador restringindo totalmente a sua aplicabilidade. Não é essa, porém, sua melhor interpretação.

Entre uma postura hermenêutica radical, quiçá impossível juridicamente por conta das limitações da dogmática jurídica²⁴³, e a letargia interpretativa, opta-se pelo equilíbrio, adequando-se entre interesses conflitantes. O que se pode dizer é que, em virtude da complexidade da matéria, há inegavelmente necessidade de lei regulamentadora. A ausência dessa lei, todavia, dificulta, mas, na nossa hipótese, não impede a atividade do intérprete. A sua aplicação geral e abstrata deveras queda embaraçada, mas, no que atine à aplicação específica, no caso concreto, há métodos interpretativos que lhe permitem aplicação, ainda que em conjunto com outros dispositivos constitucionais.

Essas situações concretas notadamente devem estar muito bem delineadas, como, por exemplo, os casos de comprovado abuso de direito, sonegação contumaz ou regimes especiais de tributação. Nesses casos, é possível a utilização do referido dispositivo como um forte vetor hermenêutico com o escopo de conferir uma solução que melhor realize a força normativa da constituição.

Postura essa, segundo Hesse, consistente em despertar a “força que reside na natureza das coisas”, ativando-a. Segundo esse autor, a própria constituição converte-se em força ativa, influenciando e determinando a realidade política e social, e sendo tanto mais efetiva quanto for a convicção social sobre sua inviolabilidade. A intensidade dessa força aparece, prefacialmente, como uma questão de vontade normativa, i.e., vontade de Constituição²⁴⁴.

Para isso, é necessário enfrentar um outro problema, desdobramento necessário e imediato da hipótese anterior, qual seja, eleger o método interpretativo mais adequado à aplicação de um dispositivo constitucional pendente de regulamentação. Etapa essa que tem

²⁴² JUST, Gustavo. O direito como ordem e hermenêutica: a filosofia do direito de Nelson Saldanha. **Revista de Informação Legislativa da Câmara dos Deputados**, Brasília, v. 46, n. 181, p. 7-16, jan./mar. 2009.

²⁴³ Em “Função social da dogmática jurídica”, Tércio Sampaio Ferraz Junior confere à dogmática jurídica a função de limitar a possibilidade de variação na relação de aplicação, quando fato e norma se tornarem inteligentes (p. 97). Bem como, de forma pertinente a esse trabalho, atribui à dogmática a função, dentre outras, de definir a inegabilidade dos pontos de partida (p. 93) e de viabilização do juridicamente possível (p. 97). Cf.: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Função social da dogmática jurídica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

²⁴⁴ HESSE, 1991, p. 24.

como premissa científica o fato de que toda norma constitucional detém o mínimo de eficácia, malgrado sejam normas de eficácia limitada.

Essa conclusão de “mínimo de eficácia” é assente na doutrina especializada. Não por outro motivo, José Afonso da Silva, em obra clássica sobre a aplicabilidade das normas constitucionais, assevera essa ideia em diversos trechos²⁴⁵. Para ele, “não há norma constitucional alguma destituída de eficácia”. Todas elas irradiam seus efeitos jurídicos, inovando na ordem jurídica. Apenas se admite, isso sim, que a legislação que a regulamente dê plenitude a seus efeitos jurídicos²⁴⁶. Entretanto, por onde passam, essas normas, com o mínimo de eficácia, regem situações, comportamentos e atividades na esfera de alcance do princípio ou esquema que contêm²⁴⁷.

No mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello coloca que as normas programáticas criam o direito subjetivo de o cidadão obter, nas prestações jurisdicionais, interpretação e decisão orientadas no mesmo sentido e direção apontados por essas normas, sempre que estejam em pauta interesses por elas protegidos constitucionalmente²⁴⁸.

Vencidas as premissas da pré-compreensão sobre o fenômeno da sonegação e sua influência sobre a livre iniciativa, da necessidade de uma postura hermenêutica menos conservadora e da eficácia, ainda que mínima, do referido dispositivo, rememore-se que o método interpretativo tópico-problemático é o mais adequado para o enfrentamento desse tipo de problema.

Defende-se nessas linhas a viabilidade e melhor adequação de se utilizar o raciocínio tópico ao invés do lógico-dedutivo, enquanto não regulamentado esse dispositivo. Esse último não seria possível exatamente por conta da estrutura do texto do art. 146-A, já que, ao exigir lei regulamentadora, o Constituinte Reformador acabou por eliminar o efeito da norma. Mais uma vez, todavia, essa limitação não esvazia a sua eficácia.

No atual estado da arte do problema, i.e., o dispositivo do art. 146-A sem regulamentação, a forma tópica de pensar é a mais adequada ao caso, uma vez que utiliza os “vetores hermenêuticos” já previstos na Constituição (livre concorrência, livre iniciativa, neutralidade tributária), bem como os vetores implícitos na teoria do direito e da hermenêutica, tais como vedação ao abuso de direito e inibição à ocorrência de dano a outrem.

²⁴⁵ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 79-81; 160.

²⁴⁶ Idem, p. 160.

²⁴⁷ Idem.

²⁴⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Eficácia das Normas Constitucionais sobre Justiça Social**. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/download/2239/1160>>. Acesso em: 9 dez. 2017.

Em razão disso, reputa-se neste trabalho a utilização do raciocínio jurídico-problemático trazido pela tópica como o método mais adequado para o problema da compatibilização entre a ausência de regulamentação do art. 146-A da Constituição e sua eficácia ainda que mínima.

Obviamente, não se está a negar ou muito menos desconstruir essas pertinentes críticas. Mas, sim, defender que, dada a situação concreta (art. 146-A da Constituição sem lei regulamentar), o método tópico-problemático é adequado e suficiente para construção de soluções que realizem o valor inserido na sua norma, pois se utiliza da argumentação e da regra da proporcionalidade.

Para reforçar essa constatação, observe-se que o dispositivo constitucional contém baixa densidade textual, pois de sua simples leitura apenas se extrai um mandamento para o legislador editar leis com o escopo de “prevenir desequilíbrios na concorrência”. Entretanto, descortinando-se a norma por trás do singelo texto e, principalmente, em cotejo com os demais princípios constitucionais abaixo tratados, percebe-se que a norma vai além de um simples mandado de regulamentação para o legislador. Ela reforça o papel da livre concorrência e da neutralidade tributária como defensoras de interesses difusos da ordem econômica.

Assim, dadas as circunstâncias fáticas e jurídicas que são entregues ao intérprete, a formulação de premissas e a descoberta de valores pertinentes ao caso, *topói*, e diante da realidade intransponível de ter que decidir casos concretos que lhe cheguem, esse método é reputado como adequado para as demandas envolvendo casos específicos em que se constate sonegação, desequilíbrio na concorrência e análise do instituto das sanções político-tributárias, enquanto o art. 146-A ainda não é regulamentado.

Eleito o método e delimitado o problema, parte-se agora para a análise do conteúdo jurídico do art. 146-A, em cotejo com os demais valores constitucionais incidentes sobre a espécie.

3.2.1 Da livre concorrência, neutralidade tributária e isonomia e o art. 146 da Constituição

Parte-se, assim, para a análise, tanto do texto como da norma inserida no art. 146-A da Constituição, sem a pretensão de usá-lo como panaceia para o problema das sanções político-tributárias, pois não é seu *locus* epistemológico; mas, sim, de descortinar o seu alcance e eficácia como mais um vetor hermenêutico na utilização do raciocínio tópico-problemático, enquanto norma pendente de regulamentação, e na construção de uma solução jurídica

adequada para o caso dos devedores contumazes e dos regimes especiais de tributação, quando vier a ser regulamentado.

De modo prefacial, pode-se dizer que esse dispositivo tem por escopo a proteção da livre concorrência (inciso IV do art. 170 da Constituição da República). Tiago Coster analisa o conteúdo dessa norma quanto (i) à sua dimensão normativa; (ii) às situações que ensejariam a aplicação de critérios especiais de tributação; (iii) à abrangência dos critérios especiais de tributação; e (iv) à concorrência com a instituição de outras normas de igual objetivo pela União²⁴⁹.

Sendo que, de todas as suas características, é praticamente uníssono na doutrina especializada que esse dispositivo positivou expressamente um princípio que era deduzido implicitamente da Constituição, qual seja, a neutralidade tributária. Por esse princípio, entende Hamilton Souza que significa a neutralidade do Estado em face de concorrentes que atuam em condições iguais no livre mercado, de modo que o Estado seja obrigado a não privilegiar qualquer deles. Mormente no campo tributário, em que há uma vedação expressa de não tratamento desigual dos contribuintes e de exigência de respeito a sua capacidade contributiva, já que, por óbvio, qualquer medida na área fiscal interfere na capacidade competitiva dos contribuintes²⁵⁰.

Veja-se que, ao mesmo tempo que é uma norma que explicita a neutralidade tributária, é também uma regra de competência legislativa. Mas não é só isso, como a neutralidade tributária é um desdobramento do Princípio da Igualdade Tributária, art. 150, II, esse dispositivo traz também uma limitação ao poder de tributar. Pois, protegendo-se a livre concorrência, protege-se um mercado sadio (do ponto de vista econométrico) e, por via de consequência, protegem-se interesses tanto individuais dos agentes econômicos e da sociedade como um todo²⁵¹, ou seja, detém um nítido caráter instrumental.

Em outra face, por conta de sua história relativamente recente nessa Constituição desde a EC 42/2003, esse dispositivo também padece de uma reduzida produção acadêmica, a respeito do tema em si e da inexistência de norma similar em outros ordenamentos jurídicos. Mas não só isso, José Luis Brazuna também constata a falta de interação entre os estudos doutrinários

²⁴⁹ COSTER, Tiago. **Crítérios Especiais de Tributação Para Prevenir Desequilíbrios da Concorrência** - Análise do Art. 146-A da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.lex.com.br/doutrina_27004422>. Acesso em: 06 dez. 2017.

²⁵⁰ SOUZA, Hamilton Dias de. **Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios_concorrenciais_tributarios_funcao_constituicao>. Acesso em: 11 dez. 2017.

²⁵¹ COSTER, 2017.

nos campos do Direito Econômico e do Direito Tributário e a necessidade de interdisciplinaridade entre Direito e Economia para melhor aplicação do dispositivo²⁵².

3.2.2 O art. 146-A consiste em norma declarativa

Já se falou nessas linhas que a doutrina²⁵³ amplamente aceita o art. 146-A como positivador do princípio da neutralidade tributária. Porém, essa mesma doutrina já admitia que a neutralidade tributária seria decorrência necessária do princípio da igualdade tributária, quando esse se transpunha do direito tributário para a economia. Ou seja, mesmo antes da Emenda Constitucional 42/2003, já se permitia uma interpretação permissiva da tributação como instrumento de fomento de desequilíbrios concorrenciais²⁵⁴, detendo, pois, a presente norma apenas natureza declarativa.

3.2.3 O art. 146-A como norma de competência legislativa

Além das facetas acima apresentadas, a doutrina especializada aponta uma nítida regra de competência nesse dispositivo. Como se depreende de uma simples leitura, ele confere à União a competência para legislar sobre critérios especiais de tributação, por óbvio, como norma geral, reconhecendo a contrário sensu a competência dos estados e municípios para

²⁵² BRAZUNA, 2009, p. 207.

²⁵³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Descompetitividade Empresarial e Lei tributária. Grandes Questões atuais de direito tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. Volume 9. São Paulo: Dialética, 1979. p. 290: “Tenho por mim que a matéria mencionada já estava implícita na CF, visto que não poderia a lei tributária a procriar descompassos, pois estaria ferindo princípios fundamentais do Direito Tributário, como o princípio da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação ao efeito de confisco (...). Enquanto não for elaborada a lei complementar pertinente, entendo que podem ser tomadas medidas protetoras, à luz dos princípios expostos”. Em interessante nota de rodapé (p. 291), Gandra faz uma distinção entre igualdade e equivalência, tratada no inciso II do art. 150: “Equivalente é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que ‘igual’. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados necessariamente de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, podem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em material tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas igualdade na equiparação de elementos (peso, valor, etc.)”. Ou ainda COSTER, Tiago. **Crítérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência - Análise do Art. 146-A da Constituição Federal**. Disponível em: <http://www.lex.com.br/doutrina_27004422>. Acesso em: 06 dez. 2017. “Entretanto, ainda que os exemplos anteriores demonstrem que a intervenção na economia para fins de regulação da concorrência já encontrava amparo na Constituição, por meio da Emenda Constitucional nº 42 de 19.12.2003, introduziu-se no ordenamento pátrio o dispositivo do Art. 146-A da Constituição Federal, do qual se extrai norma de competência a possibilitar o estabelecimento de critérios especiais de tributação com a finalidade de prevenir desequilíbrios da concorrência”.

²⁵⁴ BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 206.

questões específicas dos tributos de suas competências, sem prejuízo de lei federal para as especificidades dos tributos da União.

Sobre esse aspecto, Ives Gandra da S. Martins assevera que, à evidência, a lei federal poderá ser produzida antes da lei complementar, embora as duas devam se ater a suas esferas próprias de atuação. A lei federal limitada às regras gerais quanto à livre concorrência e a lei complementar regulando princípios de vedação à descompetitividade. Nos dois casos, havendo uma natureza de dever-poder²⁵⁵.

Essa lei complementar, por exemplo, poderá uniformizar os regimes especiais de tributação e de acompanhamento fiscal existentes em todos os entes federativos. Atitude essa que seria salutar para simplificar e dar mais coerência ao sistema tributário nacional. Além do que servirá também para compatibilizar a competência legislativa de Direito Econômico dada a todos os entes federados (art. 24, inciso I da Constituição)²⁵⁶ com a competência tributária de cada um dos artigos 153, 155 e 156 (todos da Carta Magna).

Outrossim, discorda-se das visões doutrinárias mais restritivas quanto à natureza desse dispositivo. Por exemplo, Vinicius Alberto Rossi Nogueira entende que o art. 146-A é apenas uma regra de competência, não um princípio, não tendo trazido qualquer inovação no tratamento do tema, pois o princípio da livre concorrência sempre fora previsto no inciso IV do art. 170 da Constituição²⁵⁷.

Discorda-se, porque esse dispositivo do art. 146-A vai muito além disso, não só serve para repartir competência, como também, no que concerne a seu alcance e significado, serve para legitimar os sobreditos critérios especiais de tributação, que gravitam em torno da norma matriz de incidência tributária. Também serve para reforçar e legitimar o papel indutivo da tributação de natureza fiscal e extrafiscal e, por fim, serve para o Legislador, fazendo uso da Proporcionalidade e atuando dentro do marco constitucional, superar o conceito clássico de sanções políticas, conforme se verá abaixo.

Decerto, tal dispositivo pode não ter serventia para modificação na norma matriz de incidência. Todavia, ao mesmo tempo em que pode não deter esse escopo, a doutrina é assente em defendê-lo como fundamento para imposição de obrigações tributárias acessórias setoriais e/ou mais rígidas²⁵⁸, como a implementação de regimes não cumulativos, a revisão de

²⁵⁵ MARTINS, 1979, p. 295.

²⁵⁶ Art. 24: Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico.

²⁵⁷ NOGUEIRA, Vinicius Alberto Rossi. **Direito Tributário e livre concorrência**: da interpretação e aplicação do art. 146-A da Constituição Federal. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, São Paulo, 2014.

²⁵⁸ BOMFIM, 2011, p. 186; 195.

benefícios fiscais periodicamente. Tudo com alvo de atacar a descompetitividade empresarial, provocada por técnicas de concorrência praticadas pelos contribuintes em atuação ilegal ou abusiva para conquista de mercado²⁵⁹.

Depreende-se do que até agora foi analisado um eminente caráter extrafiscal contido na norma do art. 146-A da Constituição²⁶⁰. Essa é uma característica assente e até mesmo ontológica nas normas tributárias, todas elas, inclusive as normas não extrafiscais, ainda que não tenham essa finalidade proeminente, interferem na econômica de algum modo.

Seguindo Hamilton Dias de Souza, é inegável a influência do tributo na competição entre os agentes econômicos pela conquista de mercado, cujo sucesso dependerá, dentre outros fatores, do aumento da sua eficiência tributária, o que, por sua vez, implicará melhor condição de competir²⁶¹.

Como consequência necessária do atuar econômico das normas tributárias, há a geração de distorções ou desigualdades: a perda de efetividade decorre principalmente da existência de vazios ou do surgimento de situações individuais não atingidas pelo tributo em razão de conformações peculiares que podem comprometer o equilíbrio concorrencial²⁶². Ou seja, essa norma é direcionada para todos os tributos, sejam eles de caráter extrafiscal ou fiscal.

3.2.4 Art. 146-A versus §4º do art. 173 (Lei do CADE). Distinções

Prosseguindo no estudo desse dispositivo, não se pode deixar de citar a distinção feita por Luís Eduardo Shoueri, repercutida sempre na doutrina especializada, no que toca à delimitação dos âmbitos de atuação entre a Lei do CADE²⁶³ e a norma com fundamento no art. 146-A da Constituição. Segundo ele, aquela tem fundamento no §4º do art. 173 da Constituição, servindo para combater distúrbios concorrenciais “exógenos”, enquanto que esta se adstringe a distúrbios concorrenciais “endógenos”²⁶⁴.

²⁵⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações Acessórias Tributárias e a Disciplina Jurídica da Concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Org.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartie Latin, 2005.

²⁶⁰ NOGUEIRA, 2014.

²⁶¹ SOUZA, 2017.

²⁶² Idem.

²⁶³ A então Lei do CADE 8.884/1994 foi quase toda revogada pela Lei 12.259/2011, que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência – SBDC.

²⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Sobre distúrbios concorrenciais endógenos (173§4º) e exógenos (146). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. Volume 11. São Paulo: Dialética, 2008.

Comentando sobre condutas que repercutem na ordem econômica, mormente sobre casos de desrespeito à legislação tributária, sonegação, descumprimento de obrigações tributárias por força de decisões judiciais, passando pelo inadimplemento fiscal contumaz e pela evasão fiscal, José Luis Brazuna também concorda com a necessidade de distinção nos âmbitos de atuações dessas normas. Segundo ele, é preciso separar o comportamento do contribuinte que descumpra a legislação fiscal, independentemente do mecanismo por ele utilizado, do comportamento efetuado em ferimento à legislação de defesa da concorrência. Mesmo que aquele sirva para efetuar a prática deste, as normas sancionadoras de tais atos atuarão em oportunidades distintas, sendo diferentes também os pressupostos de sua incidência sobre o caso concreto²⁶⁵.

No mesmo sentido, Hamilton Souza entende que o artigo 146-A da Constituição Federal trata de desvios concorrenciais tributários, ao passo que o artigo 173, parágrafo 4º, da CF, de problemas estruturais do mercado. Este vocaciona-se a regular violações à concorrência livre, enquanto aquele visa atingir desvios dessa natureza, ainda que potenciais, se tiver causa tributária. O art. 146-A trata, logo, de verdadeiro instrumento geral que viabiliza a atuação do legislador infraconstitucional, dentro de um juízo de razoabilidade, nos casos em que se verifique a ameaça de desequilíbrio concorrencial causado pelo tributo²⁶⁶.

Nesse caso, haveria uma complementaridade dessas leis. No que se refere à complementação delas, Ives Gandra Martins²⁶⁷ entende que uma lei que viesse tornar mais simples e rígidas as hipóteses vedatórias da descompetitividade não conflitaria com a Lei n. 8.884/94 (referindo-se à então lei do CADE), visto que seu espectro de atuação é diferente, porém as duas leis devem se completar para evitar atentados à livre concorrência.

Apesar de âmbitos de atuação diversos, negavelmente, por tutela à livre concorrência, esses dispositivos em alguma medida detêm conexão, ao menos do ponto de vista axiológico. A separação estanque de categorias prejudica a efetividade da norma e é um desprestígio à unidade constitucional. Bem como vai de encontro à própria noção de integridade do direito e desconsidera os efeitos econômicos das normas tributárias, conforme já comentado.

Como exemplo dessa conexão, pode-se dizer, com segurança, que a prática deliberada de preços abaixo do custo médio de mercado é uma infração à ordem econômica punida pelo CADE e pode, em tese, ser objeto da lei regulamentadora do art. 146-A²⁶⁸. Porém, o que fazer

²⁶⁵ BRAZUNA, 2009, p. 207.

²⁶⁶ SOUZA, 2017.

²⁶⁷ MARTINS, 1979, p. 294.

²⁶⁸ Um exemplo de como essa distinção se dá na prática, mas ao mesmo tempo permite o diálogo entre ambos os sistemas, está na Resolução 20/99 do CADE, que trata da prática deliberada de preços abaixo do custo viável

quando constatado, no caso concreto, que um determinado contribuinte mantém preços abaixo de mercado e, ao mesmo tempo, acumula de forma estruturada dívidas com o Fisco? Eis um dos problemas que se pretende abordar utilizando a *ratio* do art. 146-A no âmbito do tratamento das sanções político-tributárias.

Esse é o exemplo, inclusive, dado por Ives Gandra da Silva Martins, ao se referir à descompetitividade empresarial e à concorrência desleal, no caso de sonegação tributária, uma vez que a empresa que sonega leva incomensurável vantagem sobre seus concorrentes que pagam tributos²⁶⁹.

Concorda-se com Vinicius Alberto Rossi Nogueira, quando afirma que a finalidade do art. 146-A não seria utilizar a tributação como sanção a condutas anticompetitivas²⁷⁰. Porém, discorda-se dele em uma pequena nuance, qual seja, a cobrança efetiva de tributos consiste em uma sanção, no sentido de consequência jurídica, na medida em que o seu pagamento restaura a legalidade rompida com o inadimplemento. Sendo ainda esse devedor contumaz, tal restaurar da legalidade devolve saúde e equilíbrio à ordem econômica.

3.2.5 O art. 146-A como vetor axiológico

Dentre os vários aspectos aqui versados do art. 146-A da Constituição, certamente o mais importante, para o propósito deste trabalho, consiste em identificar o seu vetor axiológico. Inegavelmente, a edição desse dispositivo deu maior concretude aos princípios da livre

médio, visando eliminar concorrentes para, em momento posterior, poder praticar preços e lucros mais próximos do nível monopolista. Decerto, não se está aqui a defender que os critérios do direito antitruste sejam utilizados pelo direito tributário, mas apenas um indicador sobre os elementos fáticos a serem colhidos, já que em processo judicial a prova não é tarifada, podendo quaisquer elementos servirem para formação da convicção motivada do juiz.

²⁶⁹ Para ele, a questão mais grave acontece se a empresa que sonega considera haver pequena possibilidade de ser fiscalizada, pela dificuldade de apuração de suas atividades, pela multiplicidade de contribuintes ou pelo tipo de produto que fabrica, com o que o Fisco, com quadros reduzidos de agentes fiscais, torna-se importante em combatê-la. Esse mesmo autor cita exemplos de como as obrigações acessórias podem ajudar a prevenir desequilíbrios na concorrência. Por exemplo, o setor de fabricantes de cervejas, visto que a Receita não tem possibilidade de controlar, com eficácia, a produção de produtos classificados nas posições 2202 e 2203 do Regulamento do IPI, pois é insuficiente o controle exclusivamente pela documentação fiscal. Por outro lado, a falta de fiscalização do quantitativo dos produtos pode gerar concorrência desleal, se algumas empresas decidirem sonegar o tributo, que é elevado, ganhando mercado – não por qualidade do seu produto – mas pelo preço mais reduzido, além de gerar capacidade de reinvestimento maior, à luz do ilícito fiscal. Nada mais justo que, nos exatos termos do Artigo 113 §2º do CTN e do §1º do Art. 145 da Constituição, institua-se sistema de controle de mediação capaz de refletir a veracidade material, evitando a evasão fiscal e a concorrência desleal, no setor de bebidas. Cf.: MARTINS, 2005.

²⁷⁰ Segundo Nogueira (2014), “o Art. 146-A não permite, em contrapartida, que a legislação tributária seja aplicada contra contribuintes individualizados, ainda que sob a égide de proteção à livre concorrência. Não compete legislação tributária penalizar condutas anticompetitivas, por se tratar de campo de incidência da legislação concorrencial, ramo do Direito que compreende instrumentais jurídicos mais apropriados à intervenção por direção, como estabelecido pelo Art. 173, §4º”.

concorrência, da isonomia e da capacidade contributiva²⁷¹. Em complemento, Vinicius Alberto Rossi Nogueira assevera que a doutrina e a jurisprudência vêm entendendo o referido artigo como uma norma-princípio, sendo utilizado para legitimar tratamentos jurídico-tributários que não seriam aceitos, se analisados apenas na perspectiva do Direito Tributário²⁷². Com base nele, o autor elenca três tipos de políticas públicas de âmbito nacional, visando (i) corrigir falhas causadas pelo exercício concomitante das competências tributárias pelos três entes federativos; (ii) prevenir essas falhas; (iii) corrigir o desequilíbrio concorrencial ocasionado por uma externalidade negativa por meio de modificação de incentivos a partir de critérios especiais de tributação.

Porém, esse autor rejeita uma possível função desse dispositivo em fazer corrigir desequilíbrio concorrencial ocasionado por não pagamento de tributo; segundo ele, somente as normas tributárias teriam esse condão, não a norma do art. 146-A. Esta não se ocuparia da relação fisco-contribuinte²⁷³. Em complemento, afirma que a utilização desse dispositivo para isso poderia resvalar em sanções político-tributárias²⁷⁴.

Decerto, a exegese desse dispositivo conferida pela maior parte da doutrina caminha no sentido do que foi acima colocado, de que ele não visa regular a relação fisco *versus* contribuinte em concreto. Todavia, isso não exclui a sua utilização como mais um vetor hermenêutico em busca da tutela da livre concorrência e da igualdade tributária, mesmo assim tal entendimento restritivo deve prevalecer enquanto o dispositivo não é regulamentado. Após isso e o exercício pelo Legislador de seu poder amplamente discricionário de regulamentação, o panorama jurídico há de se alterar substancialmente.

Se se admite o direito tributário como instrumento de intervenção estrutural na ordem econômica, não se pode negar o papel, ao menos e por enquanto axiológico, desse dispositivo. Afinal de contas, uma das normas que dele se extrai é uma determinação pelo Poder

²⁷¹ SOUZA, 2017.

²⁷² NOGUEIRA, 2014.

²⁷³ Em suas palavras: “Assim, o Artigo 146-A não trata da relação Fisco x contribuinte mas, na verdade, da relação entre o exercício das diferentes competências tributárias e o mercado, ou seja, da relação entre tributação permitida pelo pacto federativo e o direito coletivo da sociedade ao eficiente funcionamento dos mercados”.

²⁷⁴ “Conclui-se, portanto, que o não pagamento de imposto por um dado contribuinte, por se tratar de uma conduta individualizada, não poderia sofrer realização do Direito Tributário em função de seus efeitos concorrenciais. Cabe ao próprio Direito Concorrencial promover a correta repressão desta conduta, caso ela ofereça lesão, ou risco de lesão, à livre concorrência no mercado. Ao Direito Tributário caberia, portanto, aplicar as sanções pertinentes ao universo das normas tributárias contra a referida conduta, o que não engloba, como mencionado acima, as sanções políticas; [...] Como já demonstrado nos Capítulos II e III, as medidas corretivas vislumbradas pelo 146-A da Constituição se mostram exata e precisamente como uma possibilidade de intervenção estrutural do Direito Tributário e, neste sentido, sua incidência jamais se daria de forma imediata sobre as condutas, numa situação concreta intersubjetiva; ela se daria, isto sim, de forma indireta, mediata, afetando todos os agente do mercado de maneira impessoal”.

Constituinte Reformador, no sentido de que o legislador ordinário edite lei funcionalizando a intervenção estrutural do direito tributário na ordem econômica.

Ora, utilizando-se de uma forma de “argumento jurídico especial”, o *argumentum a fortiori*, na linguagem de Robert Alexy²⁷⁵, se é possível concluir “o mais”, no sentido de se permitir a intervenção estrutural e em abstrato da tributação sobre a ordem econômica, é-lhe possível chegar ao “menos”, consistente na utilização desse dispositivo em casos concretos por meio de raciocínio tópico-problemático, como mais um vetor axiológico no tratamento dado a devedores e casos específicos, que se utilizam da sonegação para o ganho de vantagem competitiva e o desequilíbrio na ordem econômica²⁷⁶.

3.3 A regulamentação do art. 146-A da Constituição: os regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança

Visto o fundamento constitucional para os regimes especiais de tributação, resta como última etapa deste trabalho a análise de seu conteúdo jurídico, entendido como tal os seus pressupostos de aplicação e as sanções a ele concernentes. Com isso, haverá, necessariamente, a superação da ideia clássica de sanção política, modificando o seu conceito analítico, para não mais o fazer incidir nas situações reguladas pelos regimes especiais de tributação.

Ver-se-á agora o estado da arte desse instituto, qual seja, o fato de que – a despeito de inexistir a Lei Complementar a que se refere o art. 146-A da Constituição, na linha do que asseverado acima (sendo tal dispositivo meramente declaratório do Princípio da Neutralidade Tributária e do mandado de utilização dos tributos como ferramenta de otimização da livre concorrência) – existem várias leis estaduais que já impõem um tratamento mais rígido aos devedores, enquadrados nesses “critérios especiais de tributação” a que se refere esse dispositivo. Bem como, saliente-se, existem quatro leis federais que também conferem um tratamento diferenciado a determinados setores.

De início, opta-se por uma nomenclatura mais adequada do ponto de vista analítico-conceitual, pois se verá, linhas abaixo, que o art. 146-A serve como fundamento (ainda que não exclusivo) para regimes especiais de tributação (ação sobre a norma matriz de incidência e fundamento para obrigações tributárias acessórias), fiscalização (fundamento para imposição,

²⁷⁵ ALEXY, 2013, p. 272.

²⁷⁶ Um exemplo disso seria a utilização do art. 139, IV, do nCPC nas execuções fiscais, com uma conjunção dos meios atípicos de cobrança e da ordem constitucional de não se utilizar a tributação como fator desequilibrante da concorrência.

fiscalização do cumprimento dessas obrigações) e cobrança (atos tendentes a compelir o contribuinte ao cumprimento da obrigação).

Para analisar o conteúdo jurídico de um dispositivo teoricamente restritivo de direitos fundamentais, invoca-se, por sua precisão científica, a ideia de Constituição Marco²⁷⁷, concebida por Robert Alexy, uma vez que é complementar e serve de anteparo para a noção de proporcionalidade. Nela, o multicidado jurista alemão defende que a proporcionalidade, quando exercida pelo Legislador ao regular um instituto, está sujeita a dois marcos, o primeiro é o que a Constituição determina, sendo juridicamente necessário, e o segundo o que ela proíbe, sendo juridicamente impossível. Entre esses dois marcos, tem-se o juridicamente possível, desde que proporcional. E é dentro desse marco que se localizam os regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança.

Visto isso, antes de avançar para o conceito analítico dos critérios especiais de tributação, deve-se primeiramente atentar ao que a Constituição entende por “critério”, já que essa interpretação daria mais prestígio à unidade constitucional. José Luis Brazuna faz um levantamento desse termo desconsiderando o artigo 146-A²⁷⁸. Nisso ele percebeu que, no decorrer do texto da Constituição e do ato das disposições constitucionais transitórias, a palavra “critério” (no singular ou no plural) é utilizada de duas maneiras bem diferentes: “(i) ora como predeterminação dos parâmetros para uma determinada ação, ação esta que consistente em uma decisão²⁷⁹ ou julgamento²⁸⁰, uma outorga²⁸¹ ou perda²⁸² de direitos, o exercício de determinada ação²⁸³, inclusive a competência para tributar²⁸⁴, ou a organização de determinada ação²⁸⁵”. Ou seja, esse dispositivo autoriza um ato de tributar de maneira diferenciada, especial²⁸⁶.

²⁷⁷ ALEXY, 2002, p. 30.

²⁷⁸ BRAZUNA, 2009, p. 133.

²⁷⁹ Artigos 7º, incisos XXX e XXXI, 17, §1º, 37, inciso VIII, 73, §2º, inciso I.

²⁸⁰ Artigos 37, §8º, inciso II, e 93, inciso II, alínea “c”, da Constituição, e artigo 51, §§1º e 2º, do ADCT.

²⁸¹ Artigo 21, inciso XIX, 29, inciso VI, 40, §§4º e 8º, 201, §§1º e 4º, e 239, §2º, da Constituição, e artigo, 49, §1º, do ADCT.

²⁸² Artigo 247, da Constituição, e artigo 40, parágrafo único, do ADCT.

²⁸³ Artigos 91, §1º, inciso III, 158, parágrafo único, 159, §§2º e 3º, 161, inciso II, 162, 186, 195, §10, 198, §3º, inciso I e 239, §1º da Constituição e artigos 12, §2º, 14, §2º, 34, §2º, inciso I, 35, §1º, 58, 77, §2º, e 91, caput e §1º do ADCT.

²⁸⁴ Artigo 153, §2º, inciso I da Constituição.

²⁸⁵ Artigos 13, §§3º e 7º, e 63, caput, e artigo 78, §1º do ADCT.

²⁸⁶ Mas, indaga esse autor, quais parâmetros seriam esses? No seu entender (p. 161 e seguintes), “trata-se dos próprios parâmetros utilizados pelo legislador na construção de norma que impõe a tributação, ou seja, dos próprios elementos componentes da norma que instituiu a obrigação de pagar tributos ao Estado. Segundo as mais variadas correntes doutrinárias e conforme as diferentes terminologias por elas adotadas a esse respeito, a norma que impõe o referido dever é composta de diferentes elementos, que se prestam a determinar, em conjunto, um fato, um local e um momento para o nascimento da obrigação de pagar tributos, um sujeito passivo e um sujeito ativo dessa obrigação, bem como, finalmente, fatores de quantificação da obrigação”.

Conforme já dito acima, a existência de regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança já é realidade, mesmo ante a inexistência de uma lei complementar geral a que faz mandamento o art. 146-A da Constituição, exatamente por ser uma norma que declara princípios já existentes no texto constitucional. Esses regimes, via de regra, tentam se diferenciar dos meios mais comuns de cobrança, seja da cobrança direta, via executivo fiscal,

Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência tributária é composta de um antecedente – informado pelos critérios material, especial e temporal – e de um consequente normativo – informado por critérios pessoal e quantitativo.

Ao falar na utilização de critérios especiais de tributação, o Constituinte Derivado parece ter autorizado o legislador infraconstitucional a, em face dos critérios normalmente utilizados no ato de tributar (isto é, de instituir a imposição de tributos), tornar alguns deles diferenciados, criando normas especiais de incidência capazes de induzir comportamentos por parte dos agentes econômicos, como objetivo de prevenir desequilíbrios na concorrência.

Dentre os elementos da norma de incidência, poderão ser utilizados aqueles que se prestem à instituição de normas tributárias indutoras, ou seja, aqueles que se prestem à discriminação de situações (critérios material, temporal e especial) ou de sujeitos passivos (critério subjetivo), que ficarão submetidos a uma tributação especial, mais ou menos gravosa do que a imposta aos demais, instruída mediante o aumento ou a diminuição das variáveis quantitativas (base de cálculo e alíquota) da norma de incidência tributária.

[...]

No entanto, é preciso atentar-se para o detalhe de que, para a norma tributária atingir sua finalidade indutora, é necessário que a hipótese descrita pela norma de incidência tenha relação com um ato do respectivo sujeito passivo e que esse ato, por conta das técnicas de agravamento e desagravamento, possa ser estimulado ou inibido pelo resultado tributário decorrente. Ou então, ao menos quando a hipótese previr um ato estatal, é necessário ao menos que se trate de situação a qual, ainda que indiretamente, dependa de conduta que possa ser adotada ou evitada pelo sujeito passivo, sob pena de impossibilidade de geração de qualquer espécie de efeito indutor.

Com respeito ao momento e ao local da ocorrência desses fatos, poderão ser estabelecidas diferenciações que permitam selecionar situações específicas, para as quais se exigirá, novamente, o pagamento de maior ou menor quantia do tributo incidente, com o objetivo de induzir ou inibir os contribuintes à prática do fato gerador da objurgação tributária naqueles determinados momentos ou locais,

Quanto à sujeição passiva, poderá o legislador infraconstitucional, com base no artigo 146-A, eleger determinadas características comuns que permitam segregar tipos de sujeitos, para os quais poderão ser criadas obrigações tributárias diferenciadas, mais ou menos onerosas, com o objetivo de estimular ou desestimular esses sujeitos à prática de fato gerador da obrigação tributária.

No que diz respeito à manipulação do critério quantitativo da norma, o legislador infraconstitucional poderá manipular a alíquota do tributo, mas deverá tomar a cautela, quanto à base de cálculo, de não modificá-la a ponto de não mais confirmar o aspecto material da norma de incidência, pois nesse caso haveria alteração da outorga de competências tributárias feitas pelo Constituinte Original.

A primeira leitura proposta no início desse capítulo respeitaria, em princípio, a concentração de continência material para tratar de concorrência que existe nas mãos da União, pois emanariam sempre do Poder Legislativo Federal as normas tributárias indutoras, fossem elas veiculadas por tributos de competência da União, Estados DF e Municípios.

[...] A segunda leitura proposta acima, de pronto, não seria compatível com a competência material da União para tratar de defesa da concorrência. E mais implicaria autorizar a existência de 27 leis estaduais, uma distrital e mais 5500 leis municipais estabelecendo normas tributárias indutoras com o objetivo de prevenir desequilíbrio na concorrência, o que conduziria inevitavelmente ao caos.

Examinando a terceira leitura, haveria, em princípio, incompatibilidade com a premissa a que se chegou no capítulo anterior, no sentido de que a norma do artigo 146-A contém uma outorga de competência direta ao legislador, determinando ao destinatário dessa competência que, caso queira, estabeleça a ele próprio os critérios especiais de tributação, necessários à construção de norma tributária indutora.

Quarta leitura mostra-se coerente com a competência da União para prevenir e reprimir desequilíbrios da concorrência, complementando-a com a explícita outorga de competência para a instituição das normas indutoras, sem prejuízo da possibilidade de que outros instrumentos de intervenção econômica sejam criados, por lei ordinária federal, para igualmente prevenir aqueles desequilíbrios.

seja da cobrança indireta, como a negativa de certidão de regularidade fiscal, a inclusão em cadastro de inadimplentes, o protesto em cartório etc.²⁸⁷

Em uma análise das legislações estaduais, geralmente de ICMS, que instituem regimes especiais, em regra, veem-se critérios de classificação de contribuintes para sua inclusão, como por exemplo: (1) devedor com dívida consolidada acima de um dado patamar (ex.: dez milhões de reais); (2) devedores com dívida consolidada relativamente grande em relação ao capital social ou faturamento da empresa ou que praticam operações economicamente muito superiores à sua capacidade econômica; (3) devedores com suspeita da prática de crimes contra a ordem tributária; (4) ou devedores que atuam em determinado setor econômico importantes à arrecadação do ente ou com peculiaridades na cadeia produtiva, na maioria das vezes, setor de combustíveis.

Uma vez enquadrado em algum desses critérios, as consequências mais comuns da inclusão nesses regimes especiais são (a) o exercício de fiscalização contínua por parte do fisco; (b) a exclusão de algum benefício ou critério de apuração, como exemplo a substituição tributária; (c) o recolhimento antecipado de tributo; (d) o cancelamento de benefícios fiscais; e, por fim, (e) a cassação dos registros²⁸⁸.

Em obra específica sobre o tema, Daniel Moreti classifica o instituto ora em estudo como um gênero, “regime especial”, sendo os “regimes especiais de controle e fiscalização” uma espécie e os “regimes especiais de desoneração e praticabilidade tributária” outra espécie. Estes, mais numerosos, aplicados aos mais diversos tributos, simplificam a aplicação do conjunto normativo tributário para trazer algum benefício a uma operação ou um segmento econômico. Aqueles servem para imposição e controle de sanções restritivas de direitos pelo Fisco, normalmente com o intuito de combater os contribuintes reiteradamente descumpridores da legislação tributária, seja no que se refere a obrigações principais, seja no que concerne às acessórias²⁸⁹.

Não se deve desconsiderar a crítica tecida pelo referido autor, quando do levantamento das principais características dos regimes especiais de controle e fiscalização tal como existem hoje. Elas giram em torno de que as legislações referidas adotam termos vagos e dotados de insegurança jurídica, tais como “devedor contumaz”, “inadimplência habitual”, “prática

²⁸⁷ Sobre uma análise dos meios não ordinários de cobrança de tributos vide: CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Meios Alternativos de Cobrança de Tributos como Instrumentos de Justiça Fiscal**. Dissertação apresentada na Universidade Federal do Paraná. 2015.

²⁸⁸ Em termos exemplificativos, pode-se citar as Leis dos Estados do Ceará (nº 12.670/96), São Paulo (nº 6.374/89), Rio Grande do Sul (nº 13.711/2011), Espírito Santo (nº 7.000/2001) e Sergipe (nº 7.796/96).

²⁸⁹ MORETI, Daniel Clayton. **Regime Especial de Controle e Fiscalização e Tributos e a Livre-concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 83-84.

reiterada de infrações”, “antecedentes fiscais que desabonem o contribuinte”. Ou ainda, os casos em que, no seu entender, a sujeição ao regime se dá ao exclusivo critério da autoridade, o que feriria o Princípio da Impessoalidade²⁹⁰.

As críticas são pertinentes, não obstante serem contemporâneas à própria concepção dos conceitos jurídicos indeterminados, com um refúgio hermenêutico para impossibilidade prática de o legislador prever todas as hipóteses normativas para aplicação de um raciocínio silogístico. Nesse aspecto, remete-se o leitor para o Capítulo dois, que aborda a problemática da proporcionalidade, e para o Capítulo um, que analisa o raciocínio tópico-problemático.

Como se verá abaixo, ao menos nos exemplos ora trazidos de hipóteses de inserção nos regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança e da classificação abaixo sugerida, em nada se utiliza de conceitos jurídicos indeterminados. E, caso o legislador assim o faça, sempre haverá a possibilidade de sindicabilidade judicial²⁹¹.

Decerto a competência concorrente para União e estados legislarem sobre direito tributário e econômico (art. 24, inciso I, da Constituição da República), técnica de repartição de competência legislativa conhecida como condomínio legislativo, possibilita a vantagem de fomentar experiências exitosas nos entes subnacionais – laboratório legislativo. De outro lado, amplia a possibilidade de desvios ou abusos legislativos, algo que decerto deve ser combatido.

Isso, todavia, não deve servir de óbice à instituição dos regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança, forte quando a própria Constituição determina a sua utilização para a proteção de bens jurídicos da maior importância. Ainda que assim não o fosse, verifica-se a possibilidade de os próprios regimes especiais não utilizarem, ou utilizarem o mínimo possível, os aludidos conceitos jurídicos indeterminados.

As próprias quatro situações ensejadoras dos regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança citadas acima são exemplos que não se socorrem de conceitos jurídicos indeterminados, sendo os exemplos 1 e 2 definidos objetivamente por dados quantitativos da dívida tributária consolidada total ou relativa ao capital social ou faturamento da empresa. O próprio exemplo 3, por se tratar de crime, obedece à tipicidade penal fechada, não podendo se socorrer de termos imprecisos, conforme aponta a própria teoria do tipo. Por fim, o exemplo 4 também cuida de situações objetivamente definidas, com pertencimento a um setor econômico ou cuja cadeia produtiva seja peculiar.

²⁹⁰ MORETI, 2017, p. 85-86.

²⁹¹ Para um estudo mais profundo sobre a utilização de conceitos jurídicos indeterminados na seara tributária, consultar: ROCHA, Sérgio André. **Estudos de direito tributário** – Teoria Geral, processo tributário, fim do RTT e tributação internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

Seguramente, desvios legislativos são corrigidos, conforme já trabalhado no capítulo 2, com a aplicação da proporcionalidade e, em última instância, na via judicial. O que a Constituição determina por meio dos “critérios especiais de tributação” é a concepção de regimes tributários, seja com tributação ou fiscalização mais rígidas, seja com norma tributária indutora, ou até com sanções premiais, desde que a ferramenta utilizada seja proporcional (em sentido estrito) e atinja o objetivo que sua força normativa determina, qual seja, uma maior efetividade possível à livre concorrência (proporcionalidade em sentido amplo).

Para isso, não se devem estabelecer restrições apriorísticas, como a parcela da doutrina que entende que o art. 146-A não deve se servir às modificações da norma matriz de incidência e que deveriam se ater apenas ao estabelecimento de obrigações tributárias acessórias diferenciadas. Sendo o aludido dispositivo uma norma declaratória de princípios já existentes na Constituição e organizadora da competência legislativa também já existente, deve-se conferir maior força normativa a ele, maximizando os instrumentos que venham a defender esses mesmos preceitos constitucionais.

Nesse sentido, vários podem ser os exemplos de ferramentas dentro do âmbito de incidência da norma do art. 146-A, com critérios para diminuir os efeitos da chamada “guerra fiscal”, em que os ganhos fiscais oferecidos a determinados contribuintes podem configurar vantagens competitivas desarrazoadas. José Luis Brazuna cita ainda a tese de Hugo de Brito Machado Segundo, que defende uma CIDE sobre atos de concentração²⁹². Ou ainda, com entendimento mais restritivo sobre o tema e se atendo ao termo “prevenir” do enunciado normativo do dispositivo, pelo que Daniel Moreti sugere que o mesmo se prestaria apenas a fornecer mecanismos de indução por intermédio da extrafiscalidade, incentivar a não cumulatividade nos tributos que comportam essa técnica, ou ainda definir critérios básicos para outorga de incentivos fiscais e regimes privilegiados de tributação e, por fim, estabelecer obrigações setoriais mais rígidas, com obrigações acessórias direcionadas ao controle mais forte em segmentos comumente propensos à sonegação e à elisão²⁹³.

No tocante à utilização do aludido dispositivo para alteração na norma matriz de incidência, não se vislumbra melhor leitura, já que parece ser esse o espírito legislativo ao utilizar o termo “critérios [...] de tributação”. Por certo, as únicas limitações na norma matriz de incidência existentes no art. 146-A residem, por exemplo, na impossibilidade de modificação da competência tributária constitucionalmente posta ou ainda nas próprias limitações

²⁹² Cf. BRAZUNA, 2009.

²⁹³ MORETI, 2017, p. 203.

constitucionais ao poder de tributar. No mais, a própria linguagem da Constituição ao exigir lei complementar indica um paralelismo com o seu art. 146²⁹⁴, uma vez que esse se presta a uniformizar, dentre outras coisas, a própria norma matriz de incidência entre os entes federativos.

Em sua obra, Daniel Moreti faz um apanhado doutrinário de exemplos do que pode ser o conteúdo da lei regulamentadora desse dispositivo. Citando Tercio Sampaio, Luís Eduardo Schoueri e Diego Bomfim, informa que vai desde a imposição de obrigações acessórias, a imposição de substituições tributárias ou mesmo conformar de maneira mais rígida o exercício da competência tributária dos entes subnacionais²⁹⁵.

Outro flanco de atuação para o referido dispositivo consiste no combate à utilização do não pagamento de tributo como desarrazoada vantagem competitiva, dessa feita amparado por decisão judicial de natureza liminar ou definitiva, esta no caso de relações jurídico-tributárias continuativas. Mais precisamente, é a utilização de uma decisão judicial para exoneração do pagamento de um tributo que, de tão impactante, interfira de forma desarrazoada na composição do preço e descambe por afetar a concorrência²⁹⁶.

²⁹⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

²⁹⁵ MORETI, 2017, p. 160.

²⁹⁶ Rodrigo Maito da Silveira também entende que o *locus* normativo dessa problemática passaria pela regulamentação do art. 146-A da Constituição, ao menos para se conferir mais segurança jurídica às partes e conferir às decisões exonerativas que desequilbrassem a concorrência a importância que até o presente momento não foi conferida pelo Judiciário. Segundo ele: “Uma vez que as decisões judiciais, sejam interlocutórias (liminares e tutelas antecipadas), sejam definitivas (coisa julgada), podem gerar distorções concorrenciais, especialmente quando relacionadas a questões tributárias, é essencial que o Poder Judiciário adote uma postura de maior precaução a respeito desses efeitos.

Não se trata de limitar a atuação dos magistrados, o seu poder geral de cautela ou a própria atividade judicante. Ao contrário, recomenda-se que, assim como os fatores sociais são levados em consideração ao se julgar determinadas ações, seja também considerado o efeito que uma decisão em matéria tributária pode produzir em termos concorrenciais, observando-se, ainda, todos os princípios constitucionais por ventura aplicáveis, cujo sopesamento deve ser conduzido com proporcionalidade e razoabilidade”. Cf.: SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. Série Doutrina Tributária Vol. IV. São Paulo: Quartier Latam, 2011. p. 439.

Um caso prático emblemático de como decisões exoneratórias desarrazoadas e tomadas sob premissas equivocadas podem prejudicar e até mesmo exterminar concorrentes do mercado foi o que se deu na Suspensão de Liminar nº 2.379/DF. Das informações públicas existentes no sítio eletrônico do Tribunal verificou-se, após a denegação do primeiro pedido de suspensão de liminar em junho de 2018, a UNIÃO (Fazenda Nacional) demonstrou, em assistências com alguns “players” do mercado de combustíveis (Raízen, Petrobras, Plural e Sindicom), a

Um exemplo dessa relação decisões judiciais *versus* impacto na concorrência ao qual a doutrina pouco se atentou, pois a matéria até então vem sendo estudada sob o aspecto processual civil e de segurança jurídica, reside no tema 885 afetado à Repercussão Geral no âmbito do STF, ainda pendente de julgamento²⁹⁷. O tema visa decidir até que ponto uma coisa julgada decidida em sentido contrário ao que o STF tomou pode ser modificada numa relação jurídico-tributária de trato continuado. Pode-se citar o caso de contribuinte que, munido de decisão judicial já transitada, não mais recolhe determinado tributo, enquanto sua concorrência continua obrigada, por conta de decisão do STF tomada posteriormente em controle difuso²⁹⁸.

A despeito de não adentrar as questões processuais civis ora trazidas à problemática, Tércio Sampaio, no mesmo parecer suprarreferido, endossa duas questões trabalhadas neste capítulo. A primeira é que a utilização do tributo como ganho concorrencial, no caso de concorrência proibida (o caso do exemplo 3 acima referido, crime da Lei n. 8.137/1990), não necessita de uma comprovação cabal ou categórica. Bastariam, em suas palavras, “fortes indícios da sonegação e que, por meio da concorrência proibida, uma vantagem competitiva foi alcançada”. Decerto, a desnecessidade de condenação criminal decorre da própria independência das instâncias judicial e administrativa²⁹⁹.

deslealdade na concorrência e os prejuízos à Administração Tributária causados por liminar do TRF1 que autorizou a importação de milhões de litros de combustíveis à Zona Franca de Manaus, sem o pagamento de PIS-Importação e COFINS-Importação, pela empresa Amazônia Energia. Num intervalo de dez meses, essa sociedade mais que dobrou seu espaço de comércio no setor. Além de indícios sérios de evasão fiscal e extrapolação do cumprimento da liminar (venda de combustíveis fora da Zona Franca). Em dezembro do mesmo ano, o Presidente do STJ deferiu a suspensão de liminar.

²⁹⁷ Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. SENTENÇA QUE DECLARA EXISTÊNCIA OU INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. EFICÁCIA DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM CONTROLE DIFUSO. COISA JULGADA. EFEITOS FUTUROS. RELAÇÕES DE TRATO CONTINUADO. PRESENÇA DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. Constitui questão constitucional saber se e como as decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando a sentença tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. 2. Repercussão geral reconhecida. (RE 955227 RG, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, julgado em 31/03/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-081 DIVULG 26-04-2016 PUBLIC 27-04-2016)

²⁹⁸ Em parecer também acosta à AC 1657 e ao RE 550769, Tércio Sampaio também toca nesse aspecto ao advertir que “uma alegação de inconstitucionalidade da lei com base numa declaração incidental, por sua repercussão direta na concorrência, exige um cuidado especial, qual seja, a demonstração de que a impugnação da norma em determinadas condições não vise, ostensivamente, **afetar a capacidade competitiva dos agente do mercado, desequilibrando a concorrência**” (grifos no original).

²⁹⁹ Pela clareza, eis trecho do referido parecer: “Se a lei é condição mínima de lealdade concorrencial, os atos que visam lucros, obtidos com violação da lei, configuram uma arbitrariedade. E desta trata o art. 20 da Lei 8.884/94 (quase que totalmente revogada e substituída pela Lei nº 12.529/2011). Neste caso (mas não no de monopólio ou de posição dominante) o caráter abusivo da prática se desvincula da comprovação de lucro no balanço da empresa. **Basta provar a existência de indícios fortes e que, por meio de concorrência proibida uma vantagem competitiva foi alcançada**” (negrito no original). Tratando a lei concorrencial de infrações por atos que provoquem ou possam provocar certos efeitos, independentemente de culpa, a estratégia competitiva de agentes que visam a lucros e que se baseiam em concorrência proibida caracteriza objetiva e presuntivamente o aumento arbitrário de lucro.

Essa dispensa de prova absoluta de impacto sobre a concorrência pode decorrer do próprio vernáculo utilizado pelo Constituinte Reformador, quando fala dos critérios especiais de tributação para “prevenir” desequilíbrios na concorrência. Pois só se previne algo que pode acontecer (desequilíbrio na concorrência) e não algo que efetivamente aconteceu.

Seriam suficientes, então, a comprovação do indício de vantagem concorrencial mais outros fatores. A experiência indica como tal o aumento significativo e atípico do faturamento do contribuinte ou ainda o aumento anormal e acelerado de sua participação relativa no mercado. Nesse aspecto de análise dos efeitos da concorrência proibida absoluta, não se faz necessária a análise do conceito de mercado relevante, tal como é feito pelo CADE na seara do direito anticoncorrencial, já que aqui não se aplica essa válvula de escape.

Diferente é o entendimento de Daniel Moreti, para quem “os regimes especiais de controle e fiscalização de tributos não são mecanismos apropriados para a defesa da livre concorrência”³⁰⁰. Com entendimento assaz restritivo do âmbito de incidência do art. 146-A, defende que nem sob aspecto formal (de atribuição de competência tributária), nem sob aspecto material, caberia à Administração Tributária utilizar os regimes especiais de controle e fiscalização para garantir a defesa da livre concorrência. Seu entendimento é de que esse papel caberia somente ao CADE (arts. 173, §4º e 24, I, da CF), restando ao art. 146-A, por exemplo, o fundamento para interlocução entre a autoridade fiscal e a antitruste, quando verificado que a sonegação tivesse potencial de interferência na livre concorrência³⁰¹.

Não é, entretanto, esse o entendimento que vem se firmando na prática. Conforme já asseverado, vários estados membros e a própria União já instituíram regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança. De um modo geral, de acordo com os exemplos citados acima, as legislações buscam conferir um tratamento diferenciado a quem se encontra em situação igualmente distinta. Essa lógica discriminatória não consiste em nada mais do que a aplicação do princípio básico da igualdade: conferir tratamento desigual a quem e na medida em que se desigalam, seja porque praticam crimes, seja porque afetam o livre mercado com concorrência proibida, seja porque simplesmente utilizam o não pagamento voluntário de tributo como uma forma de ganho concorrencial.

Para se pôr em prática essa diferenciação, sugere-se a distinção dos contribuintes inadimplentes para a futura lei regulamentadora do art. 146-A. Inicialmente, deve-se identificar o (1) inadimplente ou dever contumaz, aquele que se utiliza de fraude estruturada para não

³⁰⁰ MORETI, 2017, p. 199.

³⁰¹ Idem, p. 204.

pagar, por fraude estrutural, inserem-se arranjos societários fraudulentos, sonegação ou demais formas de concorrência proibida. Como o crime é a sua forma de viver, estaria permitida e em *ultima ratio*, e, após o devido processo legal, o fechamento do estabelecimento ou a cassação do registro como medidas proporcionais.

Diminuindo a gravidade das condutas, viria o (2) grande inadimplente voluntário, para o termo grande deverão ser estabelecidos valores das dívidas nas respectivas legislações (ex.: dez milhões de reais em dívida consolidada ou uma proporção em razão do faturamento ou capital social); esse devedor, além de dever muito por critério objetivo, consistiria naquele contribuinte que se utiliza de forma abusiva de todos os meios de defesa, como, por exemplo, exceções de pré-executividade que nunca são procedentes nem em primeiro e nem segundo grau, aviamento de ações antiexacionais com direito de fundo prejudicado por precedentes obrigatórios (art. 927 do novo CPC³⁰²), ou mesmo permanência de grande parte da dívida descoberta de garantia, mesmo que detenha patrimônio identificado ou faturamento para lhe fazer frente. Para eles, seriam proporcionais medidas de fiscalização e cobrança diferenciadas, como acompanhamento fiscal intermitente, preferência de julgamento e pauta, por exemplo, mas sem necessidade de cassação de registro ou fechamento de estabelecimento.

Por fim, os (3) pequenos e médios inadimplentes voluntários não seriam o objeto de qualquer regime especial, apenas as formas ordinárias de fiscalização e cobrança.

Vê-se que a regulamentação do art. 146-A será o *locus normativo* para superação definitiva da ideia clássica de sanções político-tributárias, pelo que sua regulamentação é de um imperativo sem precedentes para tal. Ou, ainda que não sobrevenha esse diploma legislativo, ele serve de fundamento para as legislações estaduais e federais já existentes e que já instituem alguns regimes especiais.

Conforme já enfrentado acima, a permissão de diversas médias típicas de regimes especiais já vem sendo tomada pelo STF, quando do julgamento da ADI 3.952³⁰³ e dos RE 550769 e AC 1657.

³⁰² Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

³⁰³ Interessante o argumento do Sindicato da Indústria de Fumo do Estado de São Paulo (Sindifumo) nos autos da ADI 3.952, na qualidade de “amicus curiae”, no sentido de que a American Virginia seria no máximo uma média empresa e sem potencialidade de desequilibrar a concorrência, pois a Souza Cruz detinha 85% do mercado e a Philip Morris outros 14,1%. Logo, tendo em vista que o julgamento dessa ADI tende a se confirmar como favorável

Com isso, tendo em mente o máximo de efetividade dos princípios constitucionais da livre concorrência, da neutralidade tributária e da igualdade tributária e fazendo uma retomada dos elementos que o texto constitucional prescreve e a doutrina especializada escreve, é possível formular um conceito analítico de regimes especiais.

Isso implica afirmar que regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança consistem num conjunto de regras que visam conferir tratamento diferenciado a determinados contribuintes, seja por pertencerem a setores econômicos sensíveis à evasão ou elisão fiscal, seja por terem atendido a fatores potencialmente impactantes na concorrência, por meio do qual modificam-se obrigações tributárias – principais ou acessórias – ou não tributárias, e se incrementam os atos de cobrança, com o fim de se evitar a utilização do tributo como fator de ganho concorrencial desarrazoado, independentemente da aplicação da legislação antitruste.

3.4 Proporcionalidade e razoabilidade na aplicação do art. 146-A

Como se observa desde o início deste trabalho, a proporcionalidade e os valores que por ela são utilizados são os elementos decisórios centrais na temática das sanções políticas. Vendo-se neste Capítulo terceiro que os regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança, fundamentados no art. 146-A, promovem uma revolução, senão no ponto de vista conceitual, ao menos no âmbito de incidência das principais sanções políticas, quais sejam, cassação de registro, fechamento de empresa e apreensão de mercadoria com escopo de preservação da livre e leal concorrência.

Relacionar os institutos da proporcionalidade, os vetores constitucionais (livre concorrência, igualdade, neutralidade tributária etc.) e as sanções políticas implica necessariamente o uso adequado do poder de polícia. Este, o poder de polícia, é o último elemento que se agrega para o encerramento deste trabalho e para a conseguinte redefinição do alcance da vedação às sanções políticas ou mesmo para a superação de sua noção clássica.

Nesse sentido, em obra clássica ainda da década de sessenta, *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula due process of law*, Antônio Roberto Sampaio Dória, ao relacionar tributação e exercício do poder de polícia, identifica que uma tributação onerosa pode ser só um degrau até a proibição definitiva; em ambas, a livre iniciativa cederia espaço às exigências mais urgentes e prioritárias do exercício do poder de polícia, que condensa toda gama de

à constitucionalidade do regime especial de tributação do cigarro, mais um elemento corrobora a tese da vedação à concorrência proibida absoluta.

motivações de natureza econômica e principalmente social, no sentido de subordinar-lhes o exercício a uma cuidadosa ponderação de valores³⁰⁴.

Também em parecer proferido nos autos dos processos AC 1657 e RE 550769, Inocêncio Martins Coelho relaciona a proporcionalidade ao exercício do poder de polícia no que concerne às restrições impostas pelos regimes especiais, no caso o de cigarros, para o qual entendeu haver um “controle de sintonia fina” entre as exigências nele estabelecidas e a possibilidade de cassação de registro³⁰⁵.

E complementa o referido autor que o cancelamento desse registro especial não configuraria sanção política, não sendo alcançado pelas Súmulas 70, 323 e 547 do STF. Para ele, o devedor contumaz também atinge bens e outros fatores graves, sendo que, tudo somado, afasta-se a ideia de que o seu fechamento ou a sua cassação de registro se transfiguram de cobrança oblíqua³⁰⁶.

José Afonso da Silva também conclui por afastar as sanções políticas (no caso específico do regime especial de cigarros). Argumenta que as práticas ilegais quebram o princípio da lealdade, em que se encontra a base da concorrência, mais ainda no setor onde a carga tributária é mais elevada. Para ele, as referidas súmulas não são invocáveis, pois elas se voltam para os casos em que se busca compelir apenas e tão somente o pagamento de tributos e não como no caso de regimes especiais (de cigarros), em que se busca coibir ilícitos tributários, não se sobrepondo as súmulas do STF às leis³⁰⁷.

Também Humberto Ávila, em mais um parecer editado para os processos AC 1657 e RE 550769, *leanding cases* dos regimes especiais, discorre nesse sentido. Para ele, a ideia de sanção política remete à restrição do núcleo do direito fundamental de um particular, o que é diferente da hipótese de coexistência de liberdades em que haja atuação ilícita de outro particular. Nesses casos, ao invés de sanção política, ele nomina de “ordenação econômica”. Ao cotejar os elementos da proporcionalidade em sentido amplo da medida de cassação de registro, Humberto Ávila assevera que essa medida é “adequada”, pois “contribui para forçar o contribuinte a alterar seu comportamento desleal”; é “necessária”, porque inexistente outro meio menos oneroso, depois de adotados os demais meios legais disponíveis; e é proporcional, “pois os efeitos positivos decorrentes da medida excepcionalíssima são superiores aos negativos do

³⁰⁴ Sampaio Dória em obra clássica sobre o tema estabelece uma gradação nas finalidades extrafiscais dos impostos. Começa em impostos excessivos, para impostos proibitivos e, por fim, impostos confiscatórios. p. 238-269. Cf.: SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law**. São Paulo: Empresa Gráfica Revista dos Tribunais, 1964.

³⁰⁵ Inocêncio Martins Coelho no parecer dos processos AC 1657 e RE 550769.

³⁰⁶ Idem.

³⁰⁷ José Afonso da Silva no parecer dos processos AC 1657 e RE 550769.

direito fundamental de livre exercício de atividade lícita (o exercício do direito de liberdade seria ilícito, uma vez que impediria a coexistência harmônica das liberdades)”³⁰⁸.

Assim, à luz do art. 146-A e dos demais vetores constitucionais já aqui expostos, sejam eles hospedeiros de valores da extrafiscalidade, compreendidos como aqueles atribuídos às normas tributárias que visam proteger bens jurídicos além da arrecadação, sejam eles atinentes apenas à arrecadação, mas que por conta da inadimplência contumaz prejudiquem a livre concorrência, **a ideia clássica de sanções políticas não se aplica aos casos em tela**, desde que devidamente regulamentado esse dispositivo. Isso não impede de os atuais regimes especiais existentes no âmbito da União e dos estados já serem interpretados à luz desse dispositivo, de modo a, após sua filtragem constitucional, serem devidamente aplicados com mais segurança jurídica.

Ademais, as figuras da apreensão de mercadoria e até mesmo do fechamento de empresa não são novidades no ordenamento jurídico. Cite-se como exemplo a pena de perdimento, prevista no Decreto-Lei nº 1.455/1976 para os vários casos que descreve³⁰⁹. Esse instituto é

³⁰⁸ Humberto Ávila no parecer dos processos AC 1657 e RE 550769.

³⁰⁹ Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

I - importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor;

II - importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições:

a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenha sido iniciado o seu despacho; ou

b) 60 (sessenta) dias da data da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; ou

c) 60 (sessenta) dias da data da notificação a que se refere o artigo 56 do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966, nos casos previstos no artigo 55 do mesmo Decreto-lei; ou

d) 45 (quarenta e cinco) dias após esgotar-se o prazo fixado para permanência em entreposto aduaneiro ou recinto alfandegado situado na zona secundária.

III - trazidas do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada e que permanecerem nos recintos alfandegados por prazo superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sem que o passageiro inicie a promoção, do seu desembarque;

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

deveras comum e, com alguns temperamentos, o STF³¹⁰ chancela esse tipo de sanção aduaneira. O raciocínio central para a permissão de apreensão de mercadoria e perdimento de bens na legislação aduaneira é a de que esse tipo de norma não tem fins somente arrecadatários, mas também protege outros valores, como o mercado interno e a saúde pública. Sendo exatamente isso que ora se defende, ou seja, a de que a norma tributária (assim como a aduaneira) também detém esse condão de extrafiscalidade ou de fiscalidade com efeitos na concorrência por parte do sonegador contumaz.

³¹⁰ Decisão: Trata-se de agravo interposto contra decisão de inadmissibilidade de recurso extraordinário em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ementado nos seguintes termos: “PROCESSUAL CIVIL. PRELIMINAR DE LEGITIMIDADE AD CAUSAM REJEITADA. ADUANEIRO. IMPORTAÇÃO IRREGULAR. FALSIFICAÇÃO DOS DOCUMENTOS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA ASSEGURADOS. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 228/02 - SRF. Discute-se o direito ao não perdimento de bens e a liberação de mercadorias, independentemente de prestação de garantia, tendo como fundamento o equívoco na valoração dos produtos e suposta fraude quanto à origem dos recursos que viabilizaram a importação. Preliminar de legitimidade ad causam rejeitada. É competente para a análise de liberação do bem o Inspetor da Alfândega onde será feito o desembaraço aduaneiro. O Termo de Retenção veio fundamentado na Instrução Normativa nº 228/02, da Secretaria da Receita Federal, tendo o Auto de Infração sido julgado procedente no curso desta ação. (...) (...) O desembaraço é atribuição da autoridade administrativa que, no seu mister, aplicando o direito, deve não só enquadrar a mercadoria, dentro do regime aduaneiro em vigor, de modo a viabilizar uma eventual exigência tributária, como certificar-se da correta valoração aduaneira, para o desembaraço pretendido, caso a importação se dê de forma irregular. A sanção, privando bens de particulares, destina-se a coibir práticas lesivas nas atividades de comércio exterior, não havendo distinção entre a prática com intuito doloso ou de inobservância das regras de controle aduaneiro. Essas medidas, embora tenham caráter administrativo, têm uma função social de importância no controle das importações, evitando e reprimindo atos como os de contrabando e descaminho. De acordo com as informações apresentadas pela autoridade, inicialmente, já haveria provas contundentes de infração à lei aduaneira, nos atos de importação, cujas investigações tiveram como suporte as determinações contidas nas Instruções Normativas SRF nº 228/2002 e 206/02, sendo que aquela disciplina o sistema Ambiente de Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros – RADAR(...). Nesses termos, incide no caso a Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Confirmam-se, a propósito, os seguintes precedentes: “AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTROVÉRSIA DECIDIDA EXCLUSIVAMENTE À LUZ DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. 1. Caso em que entendimento diverso do adotado pelo aresto impugnado demandaria o reexame da legislação ordinária aplicada à espécie e a análise dos fatos e provas constantes dos autos. Providências vedadas na instância extraordinária. 2. Agravo regimental desprovido”. (RE-AgR 605.611, Rel. Min. Ayres Britto, Segunda Turma, DJe 8.10.2010) “AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. APREENSÃO DE MERCADORIA. PENA DE PERDIMENTO. NECESSIDADE DE REEXAMINAR FATOS E PROVAS. SÚMULA 279/STF. PRECEDENTES Decidir sobre a possibilidade de aplicação da pena de perdimento no caso concreto demandaria tão somente o reexame do acervo probatório constante dos autos, providência vedada nesta fase processual (Súmula 279/STF). Agravo regimental a que se nega provimento”. (ARE- AgR 843.143, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 17.12.2014). “Agravo regimental em recurso extraordinário 2. Tributário. Processo administrativo-fiscal. Perdimento de bens. 3. Alegação de negativa de prestação jurisdicional. Decisão fundamentada apesar de contrária aos interesses da parte. AI-QO-RG 791.292. 4. Necessário o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Óbice do enunciado da Súmula 279. Precedentes. 5. Agravo regimental a que se nega provimento”. (RE-AgR 404.781/PR, de minha relatoria, Segunda Turma, DJe 13.3.2012) Por fim, no tocante à suposta violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, verifico que o Supremo Tribunal Federal também já apreciou a matéria dos autos no julgamento do ARE-RG 748.371 (Tema 660), oportunidade em que rejeitou a repercussão geral, quando o julgamento da causa depender de prévia análise da adequada aplicação das normas infraconstitucionais. Ante o exposto, nego seguimento ao recurso (art. 932, VIII, do NCPC c/c art. 21, §1º, do RISTF). Publique-se. Brasília, 14 de fevereiro de 2017. Ministro Gilmar Mendes Relator Documento assinado digitalmente (ARE 1023849, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 14/02/2017, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-037 DIVULG 23/02/2017 PUBLIC 24/02/2017).

De maneira semelhante, também não é novidade a sanção ou pena do fechamento de empresa. A própria Constituição, na linguagem aberta que lhe é peculiar, determina que as pessoas jurídicas sofram sanções compatíveis com a sua natureza em caso de “condutas” lesivas ao meio ambiente ou “atos” praticados contra a ordem econômica. O art. 225, § 3.º, estabelece que “as condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados”, e o art. 173, § 5.º, dispõe que “a lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular”.

Por fim, na linha da ausência de ineditismo nos dispositivos legais que preveem medidas extremas, como fechamento de empresa ou cassação de registro de funcionamento, a Lei 12.846, conhecida como Lei Anticorrupção, fala em seu art. 19 da “dissolução compulsória de pessoa jurídica” por ato judicial³¹¹. Ou seja, ainda que seja necessário o pronunciamento judicial, nesses casos, a livre iniciativa e a propriedade não são direitos absolutos.

3.5 Das conclusões parciais

Mesmo para quem admite a utilização desse dispositivo apenas como norma de competência e de aplicação *in abstracto*, ou seja, sem servir de vetor axiológico para os casos concretos dos devedores contumazes e dos regimes especiais de tributação, a proporcionalidade é igualmente invocada.

Por exemplo, Humberto Ávila³¹², para quem esse dispositivo, referindo-se à norma tributária indutora ou diretiva – de caráter extrafiscal –, sua utilização queda-se substancialmente limitada pela observância da proporcionalidade, já que a edição de critérios especiais de tributação restringirá a liberdade dos contribuintes. Quer dizer, haverá colisão dos princípios da livre iniciativa e da liberdade de exercício de profissão, a serem mitigados com o escopo de se promover o princípio da livre concorrência, logo demandando ponderação entre os princípios colidentes entre os meios (critérios especiais de tributação) utilizados para prevenir desequilíbrios da concorrência para resguardar o equilíbrio concorrencial (fins). Bem como observância da adequação: os critérios especiais escolhidos devem promover o

³¹¹ Mais sobre o tema: ABREU, Claudio de. **Lei Anticorrupção aplicada ao direito tributário**. Curitiba: Juruá, 2017. 200 p.

³¹² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 198-199.

pretendido equilíbrio concorrencial e necessário: os critérios especiais eleitos devem ser os menos restritivos em relação aos direitos e às liberdades atingidos³¹³.

Essa mesma proporcionalidade servirá para aplicação do art. 146-A *in concreto*. Conforme apontado no item anterior, essa construção exige cuidado, principalmente por conta da insegurança ocasionada pela ausência de *iter* procedimental e argumentativo rígidos. Essa dificuldade, contudo, não pode ser causada para ausência de intento, mormente quando já se tem em torno da proporcionalidade, sob a pena de Robert Alexy, uma teoria densa cientificamente, aceita na doutrina e aplicada na jurisprudência³¹⁴.

Concorda-se parcialmente com Diego Bomfim³¹⁵, quando afirma ter a tributação com anseios extrafiscais potencialidade de ofender o princípio da livre concorrência. Pelo que a livre concorrência não se desdobra em neutralidade tributária, mas devendo-se comportar como um dos vetores axiológicos que serão levados em conta, quando da análise da juridicidade da norma reguladora do art. 146-A, mediante o emprego, no caso concreto, da proporcionalidade.

Diz-se concordância parcial, pois uma das hipóteses deste trabalho é equiparar o tratamento conferido aos tributos extrafiscais – pois imbuídos de outros valores além do interesse arrecadatário do Estado – no contexto da proporcionalidade das sanções político-

³¹³ Também Hamilton Dias de Souza (2017) ao comentar sobre a necessidade de proporcionalidade, quando da edição desses regimes especiais de tributação, ou seja, quando da análise em abstrato do tema: “A norma constitucional ora em análise poderá permitir que sejam implementadas medidas eficazes no combate à competição desleal baseada no menor ônus tributário obtido por quaisquer meios, sejam claramente ilegais, sejam aparentemente legais, mas abusivos. É nesse sentido que importa diferenciar os regimes especiais a serem instituídos com base no Artigo 146-A daqueles usualmente declarados inconstitucionais pela jurisprudência. (...) o limite dessa competência, contudo, é que não haja meio menos gravoso para atingir as finalidades pretendidas, isto é, que a medida adotada seja necessária, dentro de parâmetros de razoabilidade (proporcionalidade), devendo vigorar apenas durante o tempo em que perdurar o desvio. Em homenagem ao princípio do devido processo legal, haverá sempre a necessidade de previsão de um procedimento administrativo para a apuração do desvio e para o estabelecimento de medidas aptas a resolvê-lo, com a participação de entidades representativas do setor”.

³¹⁴ Raciocínio semelhante defende Humberto Ávila (2006, p. 439) ao tratar do Princípio da Igualdade tributária: “Uma lacuna é constatada por diversos meios, sobretudo pelo princípio de igualdade, pela ratio e pelos princípios (e valores) jurídicos. O princípio da igualdade pode constatar ‘positivamente’ a existência de uma lacuna. O mandamento de dispensar tratamento igual ao que é de igual espécie (art. 5, caput, e II) pode exigir a ‘complementação da lei’. Isso pode ser constatado por ‘analogia’: quando o indivíduo em busca da justiça vem com a determinada pergunta e não encontra nenhuma resposta ‘expressa’ nas leis, aparece uma lacuna que pode ser constatada mediante recurso a uma ‘hipótese de incidência legal similarmente regulada’. E isso pode ser constatada por um *argumentum a fortiori*, quando as razões de uma prescrição valem em grau ainda maior para um ‘caso não-regulado’ do que para o caso diretamente apreendido pela norma. O princípio da igualdade também pode constatar ‘negativamente’ a existência de uma lacuna. O mandamento de dispensar um tratamento distinto ao que é de espécie desigual pode demandar a complementação da lei, mediante redução teleológica, quando uma hipótese de incidência tiver sido formulada em termos excessivamente amplos e enseja a constatação da falta de uma necessária restrição em conformidade com a teleologia imanente da lei. Nesse caso, terá faltando uma exceção na hipótese de incidência da lei”.

³¹⁵ BOMFIM, 2011, p. 218.

tributárias, ao tratamento que deve ser conferido ao devedor contumaz, uma vez que essa flagrantemente lesa a livre concorrência³¹⁶.

No que concerne à aplicação dessa norma, *in concreto*, quando da análise específica de casos, a doutrina se divide entre os que a creem inaplicável face à ausência de lei regulamentadora e entre os que entendem haver alguma aplicabilidade. Entre esses últimos, encontra-se Ives Gandra da Silva Martins, para quem, enquanto não editada a lei complementar referida, medidas protetoras podem ser tomadas, à luz dos princípios acima expostos (igualdade, capacidade contributiva e não confisco)³¹⁷.

No que diz respeito especificamente às implicações desse dispositivo na análise dos temas imputados de sanção político-tributária, foi inegável a utilização desse dispositivo para a decisão do STF. A decisão proferida pelo Tribunal se deu no sentido de admitir o cancelamento do registro especial de funcionamento previsto na legislação ordinária em razão do descumprimento substancial, reiterado e injustificado do dever de recolher os tributos devidos, não se tratando, portanto, de sanção política, mas de critério admitido pela Constituição em seu art. 146-A³¹⁸.

Esse entendimento, a despeito de imensas resistências por conta da sólida jurisprudência do STF sobre o tema das sanções político-tributárias, ressoa em vários doutrinadores de renome, dentre eles Humberto Ávila, que vislumbram uma nítida diferenciação entre a vedação dessas sanções quando configuram ato de cobrança abusivo e desproporcional por parte do poder público, dos casos de setores mais sensíveis à sociedade (o caso do julgado envolvia empresa fabricante de cigarros) ou mesmo dos casos dos devedores contumazes.

Para Humberto Ávila, tem-se por lícito o exercício de direito fundamental que preserve a coexistência harmoniosa das liberdades. Não há sanção política (inconstitucional), todavia, se esse exercício de atividade profissional ou econômica puder ser considerado ilícito ou se a medida do Fisco “for justificada pelo dever de assegurar coexistência harmoniosa de liberdades por meio do afastamento de concorrência manifesta e comprovadamente desleal que causa comprovado desequilíbrio concorrencial”³¹⁹.

De forma mais categórica, Ives Gandra da Silva Martins, ao citar conclusões do I Colóquio Internacional de Direito Tributário, do Centro de Extensão Universitária e da

³¹⁶ Conforme referido acima, a lesão à livre concorrência pode ter a análise por meio da lei do CADE, como também, no caso concreto, quando da análise das sanções político-tributárias.

³¹⁷ MARTINS, 2005, p. 291.

³¹⁸ COSTER, 2017.

³¹⁹ ÁVILA, Humberto. Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Org.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

Universidade Austral, de Buenos Aires, assevera que “a evasão tributária é forma de abuso de poder econômico e de concorrência desleal”³²⁰; ou ainda, nesse mesmo colóquio, que “A concorrência desleal, no país, decorre de prática das próprias empresas, que buscam, sempre por procedimentos ilegais, assenhorar-se do mercado, constringendo concorrentes, quando não eliminando-os”³²¹.

³²⁰ MARTINS, 2005, p. 862.

³²¹ MARTINS, 1979, p. 288.

CONCLUSÃO

Justiça Fiscal consiste numa espécie do gênero “justiça”. Ambas são categorias de difícil conceituação. Um dos significados de justiça pode passar pelo tratamento equilibrado dos interesses contrapostos na sociedade. Para isso, a proporcionalidade é utilizada como um instrumento de solução.

Essa ideia de justiça não oferece respostas prontas, pois as próprias demandas da sociedade (interesses) e suas valorações (conflitantes) são dinâmicas. Encontra-se na teoria da justiça de Rawls substrato teórico suficiente para embasar tanto uma ideia mais aproximada de justiça fiscal e, mais precisamente, de justiça distributiva, o que acaba por fundamentar tratamento tributário diferente para sujeitos em posições sociais diferentes. Esses tratamentos diferenciados, isto é, proporcionais, podem ter como base distinções lastreadas no patrimônio, na renda, na atividade exercida ou nos resultados dessas atividades.

Inexiste farta doutrina sobre o conceito de justiça fiscal. A maior parte dela versa sobre o tamanho da carga fiscal e sobre quem essa carga recai em maior parte. Mas a ideia de justiça como equilíbrio de interesses conflitantes serve para a seara fiscal e acaba por também justificar a proporcionalidade, já que repele uma posição extremada na seleção dos valores e na medida das decisões num ou noutro sentido.

Os extremos dessa postura estariam na desproporcionalidade, ou seja, na aniquilação da propriedade do cidadão/proprietário, de um lado (confisco), e no subfinanciamento das bases econômica do Estado Fiscal, de outro. Dentro dos dois extremos, *a priori* não há desproporcionalidade. Inobstante a existência desse marco dentro do qual é lítica a atuação estatal, a resposta equilibrada ou proporcional a isso é dinâmica, ou seja, varia no espaço e no tempo.

A busca desse equilíbrio passa necessariamente por um modelo de estado e de sociedade garantidor da liberdade e da propriedade, mas ao mesmo tempo realizador de outros valores socialmente relevantes. O modelo de Estado Fiscal reputa-se o mais adequado para fins deste estudo, uma vez que se amolda aos paradigmas de Estado Social e de Estado Liberal, ambos possivelmente contidos na Constituição.

O conceito de Estado Fiscal serve para descortinar o sentido dos vetores axiológicos nas soluções de problema que envolvem contribuintes, de um lado, e, do outro, o Estado representando a coletividade. Como se viu, o Estado Fiscal consiste numa classificação histórico-evolutiva do modo como esse próprio Estado se financia e se relaciona com a propriedade e a liberdade dos seus súditos/cidadãos/contribuintes.

É dentro da categoria do Estado Fiscal que os direitos de propriedade e liberdade são melhor conformados. Além da ideia incontestada de que inexistia direito absoluto, a liberdade aqui é vista num processo de aumento do seu campo de abrangência, conforme o Estado iria permitindo atividades econômicas pelos particulares e, por isso, cobrando tributos. Além disso, o tributo também é tido como preço da liberdade, pois é o responsável, em última instância, pela garantia das bases econômicas de um Estado garantidor desses direitos.

No tocante ao direito de propriedade é possível afirmar que um “mínimo existencial”, uma mínima garantia de não confisco, detém natureza de direito natural. Tal não se pode dizer quanto aquilo que excede ao mínimo. Ainda sob a ideia central deste trabalho, de que a tributação deve ser equilibrada entre a propriedade e as necessidades sociais, não existe um direito natural a não ser tributado acima do mínimo existencial, mormente não existe um direito natural a uma acumulação infinita de propriedade. Desse modo, essa fração “excedente” da propriedade perante o Estado Fiscal detém natureza de concessão desse Estado e não de direito natural, sendo o tamanho da carga tributária uma opção valorativa da sociedade em dado momento.

Há um pressuposto lógico para a afirmação de que inexistia um direito ilimitado e pré-estatal à propriedade. Tal consiste em o próprio Estado ser o garantidor desse direito. Sem Estado não se tem contratos, empresas, patentes, lucros etc., nem um Judiciário para garantir tais direitos. Não só isso, para a própria sobrevivência do capitalismo, é necessário o Estado a garantir competição e livre iniciativa aos agentes econômicos. Ao mesmo tempo, o Estado Fiscal deve garantir a liberdade econômica aos contribuintes para a geração de riqueza.

Ademais, o modelo de Estado Fiscal e sua ideia de liberdade como o preço do tributo e a acumulação da propriedade como uma concessão pós-estado consistem numa moldura compatível e até mesmo catalizadora do princípio democrático. Tal ocorre na medida em que, sendo a arrecadação majoritariamente desvinculada de uma atividade estatal, imputar-se-iam à esfera política as decisões de alocação de recursos, notadamente na votação das leis orçamentárias. Idealmente, essa lógica também tenderia a melhorar o atendimento das necessidades mais básicas da população, efetivando-se o mínimo existencial.

Como a garantia desses direitos envolve um custo publicizado do tributo, o seu pagamento passa a ter um significado especial. O tributo passa a ser algo público, logo um dever, uma obrigação, com todos os consectários disso decorrentes.

Para tratar os deveres fundamentais como uma categoria jurídica autônoma, faz-se necessário primeiramente vencer o preconceito em torno deles. Isso porque eles são associados

a regimes totalitários que os sobrelevaram sobre os direitos. Todavia, a sociedade contemporânea já se encontra apta para a revisitação do tema. Tanto que alguns instrumentos internacionais fazem menção a deveres, ainda que de forma vaga afirmem serem eles atinentes “à comunidade”, “à família” e “à humanidade”.

Também é pacífico na doutrina que os deveres fundamentais podem ter natureza autônoma, i.e., dissociados da existência de qualquer direito, ou ainda existir como contraface dos direitos, no sentido de limites subjetivos (o fim do direito de um é o início do direito de outrem) ou objetivos (limites imanentes ou restrições).

Existem dois grandes pilares para se explicar de epistemológicos os deveres fundamentais. A primeira forma é dizer que eles emanam da noção de soberania estatal, no sentido da possibilidade de sua imposição a seus cidadãos. E a segunda atine à sociabilidade e à solidariedade, no sentido de viabilizar direitos de outrem e fazer por respeitá-los. Os deveres fundamentais devem estar, ainda que implicitamente, previstos na Constituição, bem como devem se fundar numa noção de responsabilidade social ou comunitária. Em decorrência desses pilares, mais proximamente do primeiro, se fundamenta o dever fundamental de pagar tributos. Com a evolução do Estado feudal para o patrimonial e, por fim, o Estado de Direito, impõe-se a sua contraface e o pressuposto lógico-material necessário, qual seja, o Estado Fiscal.

Apesar disso, o tema dos deveres fundamentais não é estudado de modo suficiente pela doutrina. Com isso, não são muitas as teorias que pretendem explicar esse fenômeno, a quase totalidade delas passa por considerar os deveres como contraface dos direitos, como resultado do exercício da soberania do estado ou como elemento sinalagmático do contrato social.

Ainda que não seja farta a doutrina sobre a natureza jurídica dos deveres, existem duas grandes vertentes que os fundamentam. A primeira, uma justificativa formal-positiva, associada ao reconhecimento do dever por sua previsão normativa, mesmo que implícita. A segunda é uma justificativa de natureza político-jurídica, ligada a um mandamento ético com juridicidade adquirida através do Princípio da Solidariedade.

Novamente se impõe, nesse toar, a questão dos limites. Balizas essas que são dadas pelos limites na intervenção da propriedade e das liberdades dos cidadãos. Exatamente por conta do paradigma de limites impostos pelo Estado Liberal, a primeira feição tomada pelo Estado de direito.

O dever fundamental de pagar tributos também tem por fundamento ontológico e legitimador o financiamento da própria atividade estatal, de garantias dos direitos humanos, sejam eles de qualquer dimensão. E por conceito análogo às “situações jurídicas passíveis”,

mas não se confundindo com estas. São posições jurídicas individuais, permanentes ou ao menos duráveis, vinculando tanto o constituinte reformador quanto o legislador.

Dessa forma, tem-se uma ponte entre o jurídico e o ético-político efetuada pela solidariedade. Diz-se jurídico, pois consagrada no artigo 3º, inciso III, da Constituição, e ético-político por configurar um notável valor social. Muito embora a solidariedade seja nítida, quando se trata de direitos compensatórios, a exemplo das cotas raciais, ou difuso, a exemplo de direito dos idosos, é no direito tributário que a solidariedade se manifesta de forma estrutural.

Estabelecida uma ideia de justiça fiscal e identificado o modelo de Estado que melhor possa satisfazer suas exigências, bem como definidos os limites e alcances dos direitos de liberdade e propriedade dentro desse modelo de Estado, passa-se a adentrar a hermenêutica constitucional e o método mais adequado para o enfrentamento do problema da necessária releitura do instituto das sanções políticas.

A primeira tarefa da hermenêutica dentro de qualquer problemática é, por óbvio, a escolha do método adequado. Nesse sentido, reputa-se o método tópico-problemático como o mais adequado à solução do problema, isso porque (1) não há lei definindo o instituto, (2) mas apenas três súmulas e (3) alguns acórdãos do STF, acompanhados de opções doutrinárias que visam ampliar o tanto quanto possível o seu conceito para fins de defesa dos interesses patrimoniais dos contribuintes.

Nesse aspecto, os vetores constitucionais eleitos no decorrer deste trabalho podem perfeitamente comportar-se como *topói* dentro dessa metodologia. Bem como, afere-se compatível com a tópica a necessidade de utilização de argumentos abertos, exatamente porque o principal instrumento ou critério para a resolução da problemática em testilha é a proporcionalidade.

Ressalta-se que o método tópico há de ser utilizado para a solução do problema das sanções políticas enquanto o art. 146-A da Constituição não for regulamentado. Após isso e utilizando-se o legislador de técnica legislativa tipológica, será possível valer-se do raciocínio lógico-dedutivo, restando nesse caso à proporcionalidade um reduzido campo de incidência.

O que se nota, tanto na doutrina como na jurisprudência sobre o tema, é a invocação do “princípio da proporcionalidade” na roupagem concebida pelo Tribunal Constitucional Federal da Alemanha. Propõe-se, todavia, somar na edificação desse tema, introduzindo as ferramentas concebidas por Robert Alexy, tanto em sua “Teoria dos Direitos Fundamentais” como na obra que a complementou: “Epílogo à Teoria dos Direitos Fundamentais”.

A razão epistemológica para tal é simples. Nessa teoria, mormente no aprofundamento e refinamento da regra da ponderação, em que é possível conferir maior segurança jurídica e previsibilidade das decisões judiciais, principalmente após o STF apontar para alguma modificação de entendimento no que toca à relação sanções políticas e proporcionalidade.

Em se confirmando essa modificação de entendimento, a jurisprudência sairá de uma vedação total aos meios de cobrança “heterodoxos”, espelhados nas três súmulas clássicas sobre o tema, para o cotejo e equilíbrio de todos os princípios em jogo (valores respaldados pela extrafiscalidade dos tributos, dever fundamental de pagar tributos, equilíbrio na concorrência, de um lado e nas liberdades econômicas e direito de propriedade do outro), tudo à luz da proporcionalidade. E para essa tarefa as regras de ponderação de Alexy (lei da ponderação material e lei da ponderação empírica) são ferramentas extremamente úteis.

O próprio STF já aponta para algo nesse sentido, quando do voto do Min. Eros Grau no RE 550769, ao citar Tércio Sampaio Ferraz Júnior³²², asseverando que se aplica o princípio da proporcionalidade a essa matéria, adequando-se suas sub-regras ou critérios no fornecimento das seguintes diretrizes. O critério da necessidade buscaria verificar se determinado setor econômico é marcado pela sonegação, pela falsificação do produto, pelo aproveitamento de técnicas capazes de dificultar a fiscalização e a arrecadação. A adequação residiria numa análise de se uma regra específica de arrecadação e cobrança cumpre com sua destinação. Já a proporcionalidade em sentido estrito verificaria se não há excesso, pois a prestação limita-se “ao suficiente para atingir os fins colimados”.

Por fim, o propósito deste trabalho é o de acrescentar elementos a essa discussão. Sendo possível a edificação de uma nova doutrina e jurisprudência sobre a vedação às sanções políticas, de modo a, ainda que não se proceda nos tribunais a um *overruling* do instituto e apenas a um *distinguishing*, estabelecer balizas seguras para a administração tributária e para os contribuintes. Para isso, seria possível recorrer à proporcionalidade. Mas, para tal, deve-se aplicar esse instrumento da forma mais refinada e completa possível, como desenvolvida na doutrina de Alexy, com as três sub-regras: necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito (ponderação).

A tarefa é muito mais complexa do que parece na utilização das regras de ponderação de Alexy. Na primeira regra, a lei da ponderação material³²³, porque envolve conflitos entre princípios os mais basilares do nosso ordenamento, dentre os quais as liberdades econômicas,

³²² Remissão feita pelo Min. Eros Grau no seu voto nas ADI's acima referidas.

³²³ Rememorando, diz ela: “quanto maior é o grau de não satisfação ou afetação de um princípio, maior deve ser a importância de satisfação do outro”.

os valores extrafiscais de vários tributos (no caso em tela foi o IPI) e os valores fiscais que versam sobre o dever fundamental de pagar tributos. Já na segunda regra, a lei da ponderação epistêmica³²⁴, envolve uma complexa averiguação do desequilíbrio econômico e restrição à concorrência que o devedor contumaz estaria causando.

O *locus* típico para aplicação da regra da proporcionalidade, tanto da “lei da ponderação material” quanto da “lei da ponderação empírica”, na doutrina de Alexy: a primeira seria ferramenta útil à procedimentalização da regra da proporcionalidade, mais precisamente da sub-regra da ponderação, quando avaliaria o grau de importância dos valores envolvidos. Sendo mais específico, o grau de inadimplência – quantidade da(s) dívida(s) – e a comprovação inequívoca que o inadimplemento do devedor se dá a despeito de sua capacidade de pagamento, sendo essa aferível no contexto de indícios ou de demonstrações exteriores de padrão de riqueza.

Já a “lei da ponderação empírica” viria a lume para verificação do grau de comprometimento da legitimidade do sistema judiciário, a fim de se aferir os fundamentos justificadores da intervenção nos direitos fundamentais dos devedores. Quanto maior o índice de frustração de execuções em uma dada comunidade, maior a possibilidade de perda de legitimidade da jurisdição e de frustração dos credores; com isso, maiores valores deverão ter o direito de cobrança dos credores, quando da regra da ponderação relativizar seus direitos.

A proporcionalidade é elemento imprescindível para a concretização da ideia de justiça fiscal como equilíbrio da tributação entre os marcos além do mínimo existencial e aquém do sufocamento das liberdades de produção de riqueza. Nesse sentido, a proporcionalidade serve como ferramenta de controle de uma série de institutos afeitos à tributação, tais como: a capacidade contributiva, o não confisco, a progressividade e, conforme se trata neste trabalho, o controle e a vedação das sanções políticas.

A proporcionalidade, tal como aplicada e conhecida hoje, tem origem no devido processo legal e raiz histórica que remonta ao controle de poder do soberano, quando da formação dos estados nacionais. Inicialmente com uma acepção de garantia de procedimento e posteriormente de garantia de procedimento justo (devido processo legal substantivo). O devido processo legal serve de ponte entre o âmbito valorativo – axiológico – e o âmbito jurídico – deontológico, devido à sua ampliada indeterminabilidade semântica.

³²⁴ Por sua vez, fala que “quanto mais intensa se revelar a intervenção em um dado direito fundamental, maiores hão de se revelar os fundamentos justificadores dessa intervenção”.

As vagas ideias de justiça e equidade ganharam juridicidade no positivismo jurídico com a proporcionalidade. Porém, não constitui uma impropriedade científica a sua aplicação para o estabelecimento de limites aos limites que ela impõe ao Estado Fiscal no exercício de seu mister de cobrar tributos, já que, sendo medida de defesa, a proporcionalidade *a contrario sensu* também serve para legitimar atos estatais que não a ferem.

Assim como a equidade e a justiça são os fundamentos ontológicos da proporcionalidade, outros valores também servem de fundamentos para outros princípios. Nesse aspecto, os valores por trás da proporcionalidade estão mais próximos do “subjetivismo axiológico”, mais precisamente de uma ideia de equidade, de acalento, mais próximos de um sentimento de justiça ou até mesmo de conforto psicológico.

Tanto os valores albergados pela proporcionalidade quanto os demais valores a serem protegidos pela norma tributária, mormente a extrafiscal, cuja marca distintiva é exatamente essa, a proteção de outros valores além do arrecadatário, são importantes para a compreensão do real alcance da proporcionalidade como critério decisório da problemática das sanções políticas.

Nesse sentido, como a proporcionalidade, em sentido clássico da vedação do excesso, serve como parâmetro de decisão para se aferir a abusividade da conduta estatal de cobrança de tributo, também a vertente da proporcionalidade como vedação à proteção insuficiente se aplica ao caso. Trata-se apenas de aplicar a outra face do mesmo instituto. Se é ilícito o excesso, também o é a deficiência.

Desse modo, diante de todos os vetores hermenêuticos já aqui colocados, a exemplo do Estado Fiscal, do devedor fundamental de pagar tributos, da utilização do raciocínio tópico nas sanções políticas, o que necessita de proporcionalidade como baliza, implica-se forçosamente a aplicação desta em sua plenitude. Aplicar a proporcionalidade somente na vertente da proibição do excesso consiste num erro científico, já que se incorreria numa “meia proporcionalidade”.

Não por outro motivo, e conforme também mencionado no voto do Min. Celso de Mello no julgamento do caso acima, situações como essas impõem a regulamentação do art. 146-A da Constituição³²⁵, que normatizaria “critérios especiais de tributação”. Enquanto o Congresso não edita tal norma, fica-se apenas com a sua eficácia limitada e com efeitos inseguros, diante da complexidade da matéria e da infinidade de situações. Complexidade essa também existente

³²⁵ Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

para a criação de uma categoria jurídica do “devedor contumaz”, aquele que em larga medida se utiliza do não pagamento de tributos como parte do seu *modus vivendi* econômico ou do planejamento tributário abusivo.

Pelo que foi acima visto, é possível encerrar este trabalho com as seguintes colocações. O princípio da neutralidade tributária consiste em um desdobramento do princípio da igualdade na seara tributária e, por via de consequência, impõe ao Estado, por meio da tributação, não interferir na livre concorrência. Esse mesmo princípio, de alçada das ciências econômicas, e agora com sua positivação no artigo 146-A da Constituição, tem sede normativa-constitucional. Logo, detém alguma eficácia.

O art. 146-A da Constituição, malgrado e enquanto ausente norma regulamentadora, detém carga eficaz densa o suficiente para lhe permitir alguma aplicação, ainda que não plenamente, ao menos como vetor hermenêutico para os casos em que houver prova de abuso de direito ou de sonegação contumaz por parte de contribuintes. A despeito do texto claro do dispositivo, no sentido de se exigir regulamentação legal, é possível utilizar a referida norma como um forte vetor hermenêutico, com o escopo de conferir uma solução que melhor realize a força normativa da Constituição.

Tendo em vista que as normas constitucionais têm um “mínimo de eficácia” e a ausência de norma regulamentadora, o que inviabiliza o raciocínio lógico-dedutivo, defendeu-se, nessas linhas, a viabilidade e melhor adequação de se utilizar o raciocínio tópico para a construção de saídas para o caso concreto, uma vez que é parte do problema e não da norma, fazendo-se o caminho inverso na construção da decisão.

Em razão disso, reputa-se a utilização do raciocínio jurídico-problemático trazido pela tópica como o método mais adequado para o problema da compatibilização entre a ausência de regulamentação do art. 146-A da Constituição e sua eficácia ainda que mínima. O método tópico-problemático também é o mais adequado ao caso, pois não só se utiliza, mas acima de tudo necessita da argumentação e da proporcionalidade para construção da decisão adequada e convencimento da comunidade na tratativa dos devedores contumazes e em regimes especiais.

O art. 146-A tem serventia para modificação na norma matriz de incidência, como também serve de fundamento para imposição de obrigações tributárias acessórias setoriais e/ou mais rígidas. Tudo com escopo de atacar a descompetitividade empresarial, provocada por técnicas de concorrência praticadas pelos contribuintes em atuação ilegal ou abusiva para conquista de mercado.

Toda norma tributária, tenha ela natureza fiscal ou extrafiscal, detém o condão de interferir na economia de algum modo. Como consequência necessária do atuar econômico das normas tributárias, há a geração de distorções ou desigualdades. Bem como, há imperativa necessidade de usar essas normas para reestabelecer o equilíbrio concorrencial rompido ou buscá-lo onde nunca existiu.

A futura norma com fundamento no art. 146-A da Constituição detém um *locus* epistemológico distinto da lei do CADE, uma vez que esta tem fundamento no §4º do art. 173 da Constituição. Esta serve para combater distúrbios concorrenciais “endógenos” e aquela para distúrbios concorrenciais “exógenos”. Essa distinção não retira um elemento de conexão entre as duas normas, uma vez que ambas têm como objetivo tutelar o equilíbrio na concorrência. A complementação das duas normas e, por via de consequência, dos dois dispositivos constitucionais é um imperativo dos postulados interpretativos da unidade da Constituição e da concordância prática.

Se se admite o direito tributário como instrumento de intervenção estrutural na ordem econômica, não se pode negar o papel, ao menos axiológico, desse dispositivo. Afinal de contas, uma das normas que dele se extrai é uma determinação pelo Poder Constituinte Reformador a que o legislador ordinário edite lei funcionalizando a intervenção estrutural do direito tributário na ordem econômica. Se é possível concluir-se “o mais”, no sentido de se permitir a intervenção estrutural em abstrato da tributação sobre a ordem econômica, é-lhe possível chegar ao “menos” consistente na utilização desse dispositivo em casos concretos por meio de raciocínio tópico-problemático, como mais um vetor axiológico no tratamento dado a devedores contumazes ou submetidos a regime especial de tributação.

A proporcionalidade, seja na lei da ponderação material ou na lei de ponderação epistêmica, pode perfeitamente ser utilizada para o reestabelecimento do equilíbrio concorrencial rompido pelo sonegador contumaz, de modo a conferir máxima efetividade a esse dispositivo. A cobrança efetiva de tributos consiste em uma sanção, no sentido de consequência jurídica, na medida em que o seu pagamento restaura a legalidade rompida com o inadimplemento. Sendo ainda esse devedor contumaz, tal restauração da legalidade devolve saúde e equilíbrio à ordem econômica.

É possível equiparar o tratamento conferido aos tributos extrafiscais – pois imbuídos de outros valores além do interesse arrecadatório do Estado –, no contexto da proporcionalidade das sanções político-tributárias, ao tratamento que deve ser conferido ao devedor contumaz, uma vez que este flagrantemente lesa a livre concorrência.

No que concerne especificamente às implicações desse dispositivo na análise dos temas imputados de sanção político-tributária, foi inegável sua utilização na decisão do STF, ainda que não conste do voto condutor, os ministros da Suprema Corte já fazem menção a ele no contexto da análise do tema.

A decisão proferida pelo Tribunal no sentido de se admitir o cancelamento do registro especial de funcionamento previsto na legislação ordinária, em razão do descumprimento substancial, reiterado e injustificado do dever de recolher os tributos devidos, desconfigurou o caso de uma sanção política e julgou válido um critério fiscal instituído à luz do art. 146-A.

Para a Suprema Corte, não há de se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Esse critério pode ser usado para, por ora, enquadramento da figura do devedor contumaz. E ainda para ser tida como inconstitucional a restrição ao exercício de atividade econômica deve sê-la desproporcional e não-razoável.

Conforme assentado no julgamento da ADI nº 173, precedente que passou a orientar os julgados posteriores sobre a problemática, os aspectos determinantes para a caracterização das sanções políticas são: (i) a inviabilidade da atividade econômica, (ii) a afastabilidade de apreciação pelo Poder Judiciário e (iii) a desproporcionalidade na utilização do instrumento.

Não configurados esses elementos, não se pode dizer que a forma de cobrança *latu sensu* empreendida pelo Fisco é sanção político-tributária, logo inconstitucional. Ademais, não há de se falar em sanção político-tributária quando se está diante de devedor contumaz.

Do ponto de vista epistemológico, espera-se que a ADI nº 173 julgada pelo STF tenha promovido uma acomodação conceitual do tema. Mesmo que isso tenha ocorrido, por conta exatamente da natureza da problemática, a proporcionalidade continuará a ser assente como regra de decisão. Diz-se natureza da problemática, porque a própria plurissignificatividade do conceito de proporcionalidade se adequa aos diversos vetores hermenêuticos que emergem para solução dos casos.

Além de uma conceituação importante ao instituto feita na ADI nº 173 e dos vários julgados que ocorreram nos últimos anos, eles servem para afastar as tentativas indevidas de inculir a pecha das sanções políticas a qualquer meio indireto de cobrança, desde que proporcional. Não obstante isso, a chamada “minirreforma tributária”, que introduziu o art. 146-A na Constituição, trouxe elemento novo ao tema.

Essa norma declara a neutralidade tributária, de modo a não inovar em termos materiais quanto a esse princípio, mas carrega importância ímpar na medida em que chama a atenção ao instituto e estabelece as competências legislativas na matéria.

Os tributos como um todo têm uma característica intrínseca de influenciar na economia. Isso se torna mais evidente quando o não recolhimento deles é utilizado para baratear os reinvestimentos na própria atividade produtiva, de modo a dar ao agente econômico sonegador uma vantagem competitiva sobre os demais concorrentes.

As liberdades econômicas (art. 170 da Constituição) não consistem em direitos ilimitados. Muito pelo contrário, seus regramentos e condicionamentos abundam no ordenamento jurídico e são materializados por meio do exercício de Poder de Polícia. Essas manifestações de limitação ao exercício do poder podem se dar em várias e sobrepostas frentes, a exemplo do direito penal, regulatório, concorrencial etc.

A existência de vários regimes legais que visam defender a concorrência, todos com fundamento no poder de polícia, demonstra a importância desse bem jurídico. O mesmo é tutelado pelo direito penal, regulatório, antitruste e, em alguma medida, pelo direito tributário por meio do art. 146-A. Apesar de dissensos doutrinários, o papel dessa norma tributária é inegável, já que a Constituição determinou a ele a utilização de critérios tributários para prevenir desequilíbrio na concorrência.

No que concerne a esse dispositivo, há duas hipóteses a se trabalhar. A primeira consiste em lhe dar alguma aplicação como norma de norteamiento para o controle de atos de cobrança por parte do Estado. O fato de essa norma deter natureza declaratória do Princípio da Neutralidade Tributária já é um indicativo de alguma eficácia.

Ou seja, quando se deparar com um caso concreto não submetido a um regime especial e enquanto ainda pendente de regulamentação desse dispositivo, o julgador deverá utilizar-se do método tópico-problemático e descobrir a *topói* aplicável ao caso (sonegação, concorrência sendo prejudicada, muitas vezes os próprios concorrentes do sonegador pedem alguma providência na Justiça). Com isso, irá verificar se a jurisprudência clássica do STF se aplica ou se julgará o caso conforme os últimos precedentes que, de uma forma ou de outra, flexibilizam os entendimentos clássicos.

Quanto ao aspecto literal desse dispositivo e que mais salta aos olhos, tem-se a sua utilização como norma de repartição de competências legislativas. Interpretando-se conjuntamente o art. 146-A com o inciso I do art. 24 e seus parágrafos, pode-se afirmar que cabem à União normas gerais sobre o tema. Ocorre que a realidade econômica impõe, e o inciso

I do próprio art. 24 já autorizava os Estados a legislar sobre direito econômico e tributário, logo não faltam exemplos de normas tributárias indutoras e de regimes especiais nos entes subnacionais.

Um exemplo disso seria a utilização ao art. 139, IV, do nCPC, nas execuções fiscais, com uma conjunção dos meios atípicos de cobrança e a ordem constitucional de não se utilizar a tributação como fator de desequilíbrio da concorrência. Em processos de cobrança envolvendo pessoas físicas devedoras, tem sido comum a apreensão de carteira nacional de habilitação ou passaporte; em sede de execução fiscal, pode se passar a pensar em apreensão de mercadoria, ainda que acompanhada de documentos fiscais idôneos.

Questão estruturalmente diversa trata da hipótese de aplicação do mesmo dispositivo, quando regulamentado. Como já ocorre em vários Estados e em algumas leis federais que instituem regimes especiais, seja de tributação, seja de fiscalização ou de cobrança. Nesses casos, o juízo de proporcionalidade já foi exercido pelo legislador, com autorização do Constituinte Reformador dentro do marco constitucional, restando ao julgador uma diminuta margem de ação. Essa mudança implicaria também a modificação do método hermenêutico, saindo de cena o tópico-problemático e entrando o lógico-dedutivo, ao menos onde não coubesse mais margem de valoração ao aplicador da lei.

Afinal de contas, as leis dos regimes especiais devem estabelecer uma gradação de métodos de fiscalização e cobrança, sempre buscando trazer o contribuinte de volta à legalidade, restando a cassação do registro ou o fechamento do estabelecimento às situações gravíssimas, em que a estrutura empresarial é utilizada para quase exclusivamente sonegação, e a função social da empresa queda inexistente ou em segundo plano. Mesmo assim ainda seria possível à lei fomentar a transferência de controle aos credores, de modo a se evitar o fechamento delas e se preservarem os empregos, a rede de fornecedores etc.

O legislador, ao editar a lei complementar a que se refere o art. 146-A da Constituição, não deve promover restrições apriorísticas sobre o âmbito normativo desse dispositivo. Ou seja, não deve diminuir as matérias por ele albergadas apenas a, por exemplo, estabelecer critérios uniformes para isenções entre os Estados ou criação de obrigações tributárias acessórias. A linguagem utilizada pelo dispositivo constitucional, “critérios (...) de tributação”, autoriza modificações na norma matriz de incidência, pois essa é uma forma de dar mais eficácia à característica indutora desse tipo de norma. Obviamente que essas modificações na norma matriz de incidência têm restrições constitucionais, o exemplo mais notório é a distribuição das competências tributárias.

Essa futura norma também poderá trazer critérios mais específicos sobre a concessão e revisão de tutelas de urgência que, ao exoneraram determinado contribuinte de uma obrigação tributária, possam conceder-lhe vantagem concorrencial desarrazoada e com isso desequilibrar a concorrência. Também nesse sentido, poderá dirimir o conflito hoje existente entre segurança jurídica e igualdade concorrencial, a primeira pertence aos contribuintes que detêm decisão com trânsito em julgado, exonerando-lhes de determinada tributação, enquanto que a segunda ficaria a cargo dos concorrentes que não têm decisão nesse sentido, pois o STF julgaria posteriormente a matéria em controle concentrado e abstrato em sentido contrário (tema 885 da Repercussão Geral).

A regulamentação do art. 146-A também terá o importante papel de estabelecer distinções entre os contribuintes que se encontram em situação de ilegalidade, até mesmo para legitimar isonomicamente as sanções mais graves (cassação do registro e fechamento de estabelecimento). Essa categorização também serve para contornar as críticas – por vezes – procedentes de parte da doutrina que reclama da utilização de conceitos jurídicos indeterminados para o enquadramento de contribuintes em regimes especiais, tais como “maus antecedentes fiscais”, “inadimplências habituais”, “recalcitrância no pagamento” etc.

Para isso, sugere-se a distinção dos contribuintes inadimplentes para a futura lei regulamentadora, sob os seguintes critérios: (1) devedor contumaz, praticante de fraude estruturada, arranjos societários fraudulentos, sonegação ou demais formas de concorrência proibida. Faz dos crimes uma forma de atuação empresarial, para esse, em *ultima ratio* e após o devido processo legal (inclusive a possibilidade de transferência acionária), estaria permitido o fechamento do estabelecimento ou a cassação do registro como medidas proporcionais. Transitando-se no espectro de tipologias, viria o (2) grande inadimplente voluntário, para o termo grande, deverão ser estabelecidos valores das dívidas objetivos nas respectivas legislações. Esse devedor apenas se utiliza de forma abusiva de todos os meios de defesa, como, por exemplo, exceções de pré-executividade que nunca são procedentes nem em primeiro e nem em segundo grau, aviamento de ações antiexacionais com direito de fundo prejudicado por precedentes obrigatórios (art. 927 do novo CPC³²⁶) ou mesmo permanência de grande parte da

³²⁶ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

dívida descoberta de garantia, mesmo que detenha patrimônio identificado ou faturamento para lhe fazer frente. As sanções para eles seriam medidas de fiscalização e cobrança diferenciadas, como acompanhamento fiscal intermitente, preferência de julgamento e pauta, por exemplo, mas sem necessidade de cassação de registro ou fechamento de estabelecimento. Por fim, os (3) pequenos e médios inadimplentes voluntários não seriam o objeto de qualquer regime especial, apenas as formas ordinárias de fiscalização e cobrança.

Percebe-se que, com isso, embasado na Constituição, nas legislações e na jurisprudência do STF, restará por superada a noção clássica de sanções políticas. Ao menos ocorrerá um novo rearranjo no âmbito de incidência dessas normas. O instituto das sanções políticas restará adstrito às situações não abarcadas pelos regimes especiais, e, mesmo assim, a proibição de tais medidas mais contundentes de cobrança ainda será a regra no sistema jurídico brasileiro.

Por regime especial de tributação, fiscalização e cobrança entende-se um conjunto de regras que visam conferir tratamento diferenciado a determinados contribuintes, seja por pertencerem a setores econômicos sensíveis à evasão ou elisão fiscal, seja por terem atendido a fatores potencialmente impactantes na concorrência, por meio do qual se modificam obrigações tributárias ou não tributárias, principais ou assessorais, e se incrementam os atos de cobrança, com o fim de se evitar a utilização do tributo como fator de ganho concorrencial desarrazoado, independentemente da aplicação da legislação antitruste.

Como se vê, a proporcionalidade sempre estará presente. Primeiramente, ela é exercida pelo Legislador ao editar a lei regulamentadora do art. 146-A; posteriormente, pelo julgador, mas com âmbito de incidência mais reduzido e adstrito somente ao que não regulado pela lei. Por fim, a proporcionalidade aplica-se plenamente aos casos não albergados pela norma especial do art. 146-A. Nesse caso, as três súmulas clássicas do tema permanecem em plena eficácia.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução de Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ABREU, Claudio de. **Lei Anticorrupção aplicada ao direito tributário**. Curitiba: Juruá, 2017. 200 p.

ALEXY, Robert. Epílogo a la Teoria de los Derechos Fundamentales. Traducción Carlos Bernal Pulido. **Revista Española de Derecho Constitucional**, ano 22, nº 66. 2002.

_____. **Teoria da argumentação jurídica**: A teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Constitucionalismo discursivo**. Organização e tradução Luis Afonso Heck. 4. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

ARENDT, Hannah. **As Origens do Totalitarismo**. Tradução de Roberto Raposo. Rio de Janeiro: Documentário, 1979.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gred Bornheim. v. 2. São Paulo: Nova Cultural, 1991. (Os pensadores).

ATIENZA, Manuel. **As razões do direito**: Teorias da argumentação jurídica. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. 3. ed. São Paulo: Landy, 2003.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARROS, Suzana de Toledo. **O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 1996.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília.

_____; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. Tradução de Carmen C. Varriale. 1. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1996.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar da Câmara dos Deputados nº 130 de 2012. **PL 130/2012**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/966232.pdf>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

_____. **Código Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.

_____. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal; Centro Gráfico, 1988.

_____. Senado Federal. **Resolução 9, de 1992**. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=113958&norma=136383>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar nº 1.657 Medida Cautelar, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2007, **DJe-092**. Divulg 30-08-2007 Public 31-08-2007 DJ 31-08-2007 PP-00028 Ement Vol-02287-02 PP-00254 RTJ Vol-00204-01 PP-00099 RDDT n. 146, 2007, p. 231-232 RCJ v. 21, n. 137, 2007, p. 81.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.454. Relator(a): Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 20/06/2007, **DJe-072**. Divulg 02-08-2007 Public 03-08-2007. DJ 03-08-2007 PP-00029 Ement Vol-02283-01 PP-00184. LEXSTF, v. 29, n. 346, 2007, p. 29-50. Ação Direta de Inconstitucionalidade. (...). Criação do Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal - CADIN. Artigos 6º E 7º. Constitucionalidade do art. 6º reconhecida, por maioria, na sessão plenária de 15.06.2000.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 550.769, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, Acórdão Eletrônico, **DJe-066**. Divulg 02-04-2014 Public 03-04-2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2008, **DJe-053**. Divulg 19-03-2009 Public 20-03-2009 Ement Vol- 02353-01 PP-00001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=582642>>. Acesso em: 7 de dezembro de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. STF. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135/DF**, rel. Min. Roberto Barroso, 3 e 9.11.2016. (ADI-5135).

_____. Supremo Tribunal Federal. STF. Recurso Extraordinário nº 627543, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral – Mérito, **DJe-212**. Divulg 28-10-2014 Public 29-10-2014.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e Tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009. (Série Doutrina Tributária).

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1941.

_____. **Direito Constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARDOSO, Henrique Ribeiro. **Proporcionalidade e argumentação**. A teoria de Alexy e seus pressupostos filosóficos. Curitiba: Juruá Editora, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CONTEPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. São Paulo: Almedina Brasil, 2010.

COSTER, Tiago. **Critérios Especiais de Tributação Para Prevenir Desequilíbrios da Concorrência**: Análise do Art. 146-A da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.lex.com.br/doutrina_27004422>. Acesso em: 06 dez. 2017.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do Estado**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Quebras da livre concorrência no ICMS, no IPI e PIS-COFINS: corporativismo, informalidade, ampla cumulatividade residual e substituição tributária. **Revista internacional de direito tributário**, Belo Horizonte, v. 3, p. 116-117, jan./jun. 2005.

FAZENDA divulga Relatório sobre a Distribuição da Renda no Brasil. **Ministério da Fazenda**. Publicado em 10 maio 2016. Texto atualizado em 05 maio 2017. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/maio/200bspe-divulga-relatorio-sobre-a-distribuicao-da-renda-no-brasil>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Função social da dogmática jurídica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Org.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartie Latin, 2005.

_____. (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FORGIONI, Paula. **Os fundamentos da lei antitruste**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789**. Disponível em: <http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2017.

FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 94.

GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos**: Direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls**: um breve manual de filosofia política. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2011.

GOBETTI, Sérgio; ORAIR, Rodrigo Octávio. Tributação e distribuição de renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas. **Working Paper**, n. 136. 2016. Disponível em: <http://www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT_Tributacao_e_distribuicao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas.pdf>. Acesso em: 9 de jul. 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011.

GROTHERHORST, Rebecca. **Direitos Sociais e Proporcionalidade**. Análise da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. A interpretação Especificamente Constitucional. In: CRETTON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

HESSEN, Johannes. **Filosofia dos valores**. Coimbra: Edições Almedina, 2001.

HOBBS, Thomas. **Leviathan**. Reprinted From the Edition of 1651. With an Essay by the Late. W. G. Pogson Smith. Oxford: At The Clarendon Press.

INGLATERRA. Magna Carta, outorgada por João-Sem-Terra em 15 de Junho de 1215. **Consciência e vontade**, 9 ago. 2009. Disponível em: <<https://georgelins.com/2009/08/09/a-magna-charta-de-joao-sem-terra-1215-a-peticao-de-direitos-1628-e-o-devido-processo-legal/>>. Acesso em: 01 ago. 2017.

JUST, Gustavo. O direito como ordem e hermenêutica: a filosofia do direito de Nelson Saldanha. **Revista de Informação Legislativa da Câmara dos Deputados**, Brasília, v. 46, n. 181, p. 7-16, jan./mar. 2009.

KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. Tradução de João Batista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LACOMBE, Margarida Maria. **Hermenêutica e argumentação**: uma contribuição ao estudo do direito. Prefácio de Vicente de Paulo Barretto. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

LAFER, Celso. **Comércio, Desarmamento, Direitos Humanos: Reflexões sobre uma Experiência Diplomática**. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

LARENS, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução de José Lamengo. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.

LIMA, Maria Rosynete Oliveira. **Devido processo legal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999.

LOCKE, John. **The Works of John Locke**. A New Edition, Corrected. In Ten Volumes. Vol. V. London: Printed for Thomas Tegg; W. Sharpe and Son; G. Offor; G. and J. Robinson; J. Evans and Co.: Also R. Griffin and Co. Glasgow; and J. Gunning. Dublin, 1823.

LOVETT, Frank. **Uma teoria da justiça, de John Rawls: guia de leitura**. Tradução de Vinicius Figueira. Porto Alegre: Penso, 2013.

MACHADO, Clara. **O Princípio Jurídico da Fraternidade: Um Instrumento para Proteção de Direitos Fundamentais Transindividuais**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

MACHIAVELLI, Nicoló. **O Príncipe**. LCC Publicações Eletrônicas.

MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR, Álvaro (Orgs.). **Tributação no Brasil: Em Busca da Justiça Fiscal**. Brasília: Sindifisco, 2010.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Descompetitividade Empresarial e Lei tributária. Grandes Questões atuais de direito tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. Volume 9. São Paulo: Dialética, 1979.

_____. Obrigações Acessórias Tributárias e a Disciplina Jurídica da Concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Org.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartie Latin, 2005.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros.

_____. **Eficácia das Normas Constitucionais sobre Justiça Social**. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/download/2239/1160>>. Acesso em: 9 dez. 2017.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. **A igualdade e o dever fundamental de pagar imposto no Direito Constitucional Brasileiro**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

MONTESQUIEU. **The Spirit of Laws**. Tradução de Thomas Nugent. Kitchener: Batoche Books, 2001.

MORETI, Daniel Clayton. **Regime Especial de Controle e Fiscalização e Tributos e a Livre-concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade - Os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. Coimbra: Editora Almedina, 2009. (Coleção Teses de Doutoramento).

_____. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**: RTrib, v. 17, n. 88, p. 169-308, set./out. 2009.

_____. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista Direito Mackenzie**, ano 3, n. 2, p. 9-30. 2002.

NOGUEIRA, Vinicius Alberto Rossi. **Direito Tributário e livre concorrência**: da interpretação e aplicação do art. 146-A da Constituição Federal. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito. São Paulo, 2014.

PHILIPPE, Xavier. Le Contrôle de Proportionnalité dans les Jurisprudences Constitutionnelle et Administrative Françaises; XYNPOULOS, Georges. Le Contrôle de Proportionnalité des e Contentieux de la Constitutionnalité et de la Legalité em France, Allemagne et Angleterre. In: CRETTON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIOVESAN, Flávia Cristina. Direito ao Desenvolvimento. In: **II Colóquio Internacional de Direitos Humanos**. São Paulo, 2002. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/flaviapiovesan/piovesan_direito_ao_desenvolvimento.pdf>. Acesso em: 19 dez. 2017.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Jussara Simões. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

REALE, Miguel. **Introdução à Filosofia**. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. **Filosofia do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1999.

REIS, Thiago. Quase metade da nova Câmara dos Deputados será formada por milionários. **G1**. Publicado em 06 out 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/eleicoes/2014/blog/eleicao-em-numeros/post/quase-metade-da-nova-camara-dos-deputados-sera-formada-por-milionarios.html>>. Acesso em: 9 jul. 2017.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A constitucionalização do direito tributário. In: NETO, Claudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel (Coords.). **A Constitucionalização do direito – Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. Vol. 9. São Paulo: Dialética, 1979.

_____. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. Vol. 11. São Paulo: Dialética, 2008.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. Tradução: Rolando Roque da Silva. Edição eletrônica: Ed. Ridendo Castigat Mores. Disponível em: <www.jahr.org>.

SANMARTIN, Cleidiane; FORTES, Francielli Silveira. A solidariedade como dever fundamental de pagar tributos: uma leitura a partir da observância da capacidade contributiva e do mínimo existencial como forma de garantir a dignidade da pessoa humana. In: **XI Seminário Nacional Demandas Sociais e Políticas Públicas na Sociedade Contemporânea**. 2015

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo (Orgs.). **Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal**: Balanço e Crítica. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Sobre distúrbios concorrenciais endógenos (173§4º) e exógenos (146). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. Volume 11. São Paulo: Dialética, 2008.

SCHUMPETER, Joseph. **Die Krise des Steuerstaats, 1918, in Aufsätze zur Soziologie, 1953**. HPE, 2/1970.

SEN, Amartya. **A Ideia de Justiça**. Tradução de Denise Borttmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SGARBOSSA, Luís Fernando; IENSUE, Geziela (Orgs.). **Estudos em Teoria do Estado e Constituição**: desafios e perspectivas. 1. ed. Campo Grande: Instituto Brasileiro de Pesquisa Jurídica, 2018.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, nº 1, p. 607-630. 2003. Disponível em: <http://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2003-RLAEC01-Principios_e_regras.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2017.

SMITH, Adam. **Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações**. Tradução de Luis Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. **O devido processo legal: uma visão pós-moderna**. Salvador: Jus Podivm, 2008.

SOARES, Mário de Abreu. **Teoria do Estado**. Novos Paradigmas em face da Globalização. 4. ed. São Paulo: Atlas.

STEIN, Lorenz Jacob von. **Lehrbuch der Finanzwissenschaft**. 5. ed. Theil II, Abtheilung I, Leipzig: Brodhaus, 1885. p. 133-134.

STF. **RE 134509**. IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. Relator: Min. Marco Aurélio, Relator para Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002, DJ 13-09-2002.

_____. **RE 379572**. Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido. Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2007, Dje-018.

SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. **The cost of rigts**. Havard Univesity Press.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: S. A. Fabris, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. Direitos fundamentais do Contribuinte no Supremo Tribunal Federal. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo (Orgs.). **Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: Balanço e Crítica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e o Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991

VAN DER BROOCKIE, Alexandre Moreira. **Proibição da proteção deficiente: a proporcionalidade como instrumento de realização dos direitos fundamentais**. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas) – Universidade Estadual do Norte do Paraná. Jacarezinho-PR, 2014.

VIEHWEG, T. **Tópica e Jurisprudência**. Brasília: Universidade de Brasília, 1979.

ANEXOS

Eis os projetos de leis que visam regulamentar o referido art. 146-A da Constituição. Observe-se que alguns deles fazem expressa menção aos conceitos jurídicos indeterminados aqui tratados, como “devedor contumaz” e “fraude estruturada”, com, inclusive, possibilidade de interdição de estabelecimento e cancelamento de registro especial.

PLP 121/2011. Autor: Ex-Dep. Anthony Garotinho - PR/RJ.

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=705AA364CB59A594E6EB006E51A2632F.proposicoesWebExterno2?codteor=952353&filename=PLP+121/2011

Regulamenta o art. 146-A, dentre outras coisas, delimitando as situações que causam desequilíbrio na concorrência, desde outras, no inadimplemento sistemático e isolado do cumprimento de obrigações tributária, que represente parcelas significativas da estrutura de custo.

PLP 416/2017 Dep. Evandro Gussi - PV/SP.

Regula o art. 146-A da Constituição Federal. Elenca o que chama de “critérios especiais de tributação para o cumprimento de obrigações tributárias, com o objetivo de coibir práticas que possam interferir com o regular funcionamento do mercado”. Diz que se enquadra no campo de aplicação dessa lei, os setores da atividade econômica que “o tributo seja componente relevante na composição do preço” e “a estrutura da cadeia prejudique a eficiência do controle”. Também prevê o cancelamento de registro para empresa que pratiquem “fraude estruturada” e seja constituída por interpostas pessoas.

PLP 73/2007 Dep. Antonio Carlos Mendes Thame - PSDB/SP e Luiz Carlos Hauly - PSDB/PR.

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=354998>

Ementa: Propõe uma Reformulação Tributária Ecológica, a fim de regulamentar o artigo 146-A, da Constituição Federal, instituir os princípios da essencialidade e do diferencial tributário pela sustentabilidade ambiental e oneração das emissões de gases de efeito estufa, e criar a taxa sobre o carbono ("carbon tax"), na forma de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, para a sustentabilidade ambiental e a mitigação do aquecimento global.

PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 284, DE 2017 (Complementar)

<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=22/08/2017&paginaDireta=00101>

PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 161, DE 2013 (COMPLEMENTAR)

Estabelece critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, nos termos do art. 146-A da Constituição Federal.

Esse projeto é um pouco mais detalhado, Mas não deixa de utilizar de conceitos jurídicos indeterminados, já que define “desequilíbrio na concorrência” como uma anomalia no funcionamento do mercado capaz de afetar a formação de preços, a livre concorrência e a livre iniciativa devido a redução dos tributos. Prevê também a possibilidade de suspensão de registro especiais para funcionamento de empresas cujas atividades necessitem de autorização governamental.